



Universidade Federal de Santa Catarina

Centro de Ciências Jurídicas

Curso de Graduação em Direito

CONVÊNIO CONFAZ ICMS 181/2015: a ilegalidade da tributação nas operações de
transferência de dados eletrônica.

Aluna: Daniela Tinti Vasselai

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis (SC), dezembro de 2016

DANIELA TINTI VASSELAI

CONVÊNIO CONFAZ ICMS 181/2015: a ilegalidade da tributação nas operações de transferência de dados eletrônica.

Estudo monográfico apresentado como requisito de conclusão do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina.

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis (SC), 3 de dezembro de 2016

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

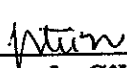
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “CONVÊNIO CONFAZ ICMS 181/2015: a ilegalidade da tributação nas operações de transferência de dados eletrônica”, elaborado pela acadêmica Daniela Tinti Vasselai, defendido em 30/11/2016 e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (dez), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 30 de novembro de 2016.



Ubaldo Cesar Balthazar
Professor Orientador



Jaqueline da Silva Stein
Membro de Banca



Marcos Fey Probst
Membro de Banca

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COORDENADORIA DE MONOGRAFIA


ATA DE SESSÃO DE DEFESA DE TCC

Aos 30 dias do mês de novembro do ano de 2016, às 10 horas e 30 minutos, na Sala 405 do CCJ, foi realizada a defesa pública do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) intitulado “CONVÊNIO CONFAZ ICMS 181/2015: a ilegalidade da tributação nas operações de transferência de dados eletrônica”, elaborado pela acadêmica Daniela Tinti Vasselai, matrícula nº 12201144, composta pelos membros Ubaldo Cesar Balthazar, Jaqueline da Silva Stein e Marcos Fey Probst e dos membros avaliadores, abaixo assinados, obteve a aprovação com nota 10 (dez), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

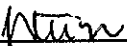
() Aprovação Integral

() Aprovação Condicionada aos seguintes reparos, sob fiscalização do Prof. Orientador

Florianópolis, 30 de novembro de 2016.



Ubaldo Cesar Balthazar
Professor Orientador



Jaqueline da Silva Stein
Membro de Banca



Marcos Fey Probst
Membro de Banca



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluna: Daniela Tinti Vasselai

RG: 4.649.086

CPF: 003.751.999-93

Matrícula: 12201144

Título do TCC: CONVÊNIO CONFAZ ICMS 181/2015: a ilegalidade da tributação nas operações de transferência de dados eletrônica

Orientador: Ubaldo Cesar Balthazar

Eu, Daniela Tinti Vasselai, acima qualificada; venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido.

Florianópolis, 30 de novembro de 2016.

Assinatura manuscrita de Daniela T. Vasselai em tinta preta, sobre uma linha horizontal.

DANIELA TINTI VASSELAI

Agradecimentos

Dizer obrigada nem sempre é suficiente para demonstrar o quão grato estamos por ter pessoas que nos momentos difíceis da vida, estendem a mão e nos oferecem amparo.

Agradeço especialmente a minha família, ao meu namorado e sua família pelo companheirismo, paciência, compreensão e apoio; ao meu Professor Ubaldo Cesar Balthazar, pelos sábios ensinamentos; aos meus amigos, que foram de grande valor nesta jornada; aos sábios autores citados neste estudo; aos meus colegas do escritório, pelo apoio.

Todos são responsáveis por uma parte desta conquista. A todos, muito obrigada.

RESUMO

A incidência do ICMS sobre transferência eletrônica de dados realizados exclusivamente por meio de download, via internet, é, ainda, no ordenamento jurídico brasileiro, um campo de incertezas. As controvérsias que pairam sobre o tema frequentemente geram insegurança jurídica aos particulares ante as investidas fiscais tributárias. Ao analisar julgados que tocam a constitucionalidade da incidência do ICMS sobre operações relativas aos softwares transferidos unicamente via download, constata-se que, por desconhecimento do desencadeamento de atos que propiciam a operação, ocorre confusão quanto a materialidade dos fatos e efetiva ocorrência da hipótese de incidência do tributo. A análise dos argumentos favoráveis a esta exação consiste em entender razoável a aplicação de interpretação mais extensiva, em virtude da reconfiguração social decorrente das inovações tecnológicas ocorridas com a popularização da internet e dispositivos eletrônicos que com ela operam. Em vista da vedação à aplicação de interpretação extensiva em âmbito tributário, e da impossibilidade da lei em atribuir sentido diverso a institutos originários do direito privado, verifica-se atualmente uma tendência doutrinária e jurisprudencial inclinada a afastar a incidência do ICMS nas operações que envolvem transferência eletrônica de dados exclusivamente via internet.

Palavras-chave: ICMS; Hipótese de Incidência Tributária; Legalidade Tributária; Direito Digital; Transferência Eletrônica de Dados.

Sumário

RESUMO.....	3
INTRODUÇÃO	6
CAPÍTULO I.....	9
1. ASPECTOS GERAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	9
1.1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	9
1.1.1. Princípios de direito tributário	10
1.1.2. Legalidade Tributária.....	12
1.1.3. Reserva legal aos institutos de direito privado	16
1.1.4. A hipótese de incidência tributária	18
1.2. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS.....	19
1.2.1. Aspectos gerais do ICMS	20
1.2.2. Hipóteses de incidência do ICMS.....	21
1.2.3. ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadoria.....	22
1.2.4. ICMS sobre serviço de comunicação.....	28
1.2.5. ICMS sobre consumo de energia elétrica	32
CAPÍTULO II.....	35
2. A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS NO CONTEXTO DIGITAL	35
2.1. DIREITO E INTERNET	35
2.1.1. A evolução da tecnologia – do mainframe à internet	35
2.1.2. Definição e natureza mecânica dos Softwares.....	41
2.1.3. Análise acerca das modalidades de comércio eletrônico.....	46
2.1.4. Negócios jurídicos realizados no meio virtual.....	49
2.2. A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS NA INTERNET.....	54

2.2.1. Transmissão eletrônica de dados pode ser considerada serviço de comunicação?	54
2.2.2. Ocorre circulação de mercadoria com a transmissão eletrônica de dados?	58
CAPÍTULO III	61
3. ANÁLISE ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE DO CONVÊNIO CONFAZ 181/2015	61
3.1. Objeto do convênio firmado entre os Estados	61
3.2. Natureza dos convênios oriundos CONFAZ.....	66
3.3. Razões para total inaplicabilidade do convênio	69
3.4. Problemas da tributação meramente adequada e não idealizada para comportar os fatos geradores	70
3.5. Softwares e dados transferidos por download podem ser mercadorias para fins do ICMS?	74
CONCLUSÕES.....	81
REFERÊNCIAS	84

INTRODUÇÃO

O presente estudo monográfico se dedica a estudar a possibilidade de tributação pelo ICMS sobre transferência eletrônica de dados, que podem ocorrer exclusivamente pelo meio digital, através da internet, ou com instrumentos físicos (CDs ou pendrives). O estudo se debruça principalmente sobre as hipóteses de incidência do ICMS e os limites da interpretação que podem ser atribuídos a ela, conforme o sistema tributário nacional. Por fim, estuda-se o objeto do Convênio CONFAZ 181/2015, que trouxe à tona ao ordenamento jurídico brasileiro a discussão da legalidade de cobranças desta natureza.

O método de abordagem utilizado foi o dedutivo, tendo como procedimento o monográfico. As técnicas de pesquisa aplicadas envolvem a pesquisa bibliográfica, com estudo das fontes já publicadas sobre o tema, a documental, analisando materiais escritos provenientes de arquivos públicos, particulares e fontes jurisprudenciais.

O presente estudo divide-se em três capítulos, quais sejam: aspectos gerais do sistema tributário nacional; a circulação de mercadorias no contexto digital; e análise acerca da constitucionalidade do Convênio CONFAZ 181/2015.

A origem do direito tributário se confunde com a origem do Estado como sociedade organizada¹. Historicamente os tributos eram apenas instrumentos para realização do Estado e de subordinação de seus habitantes. Haviam apenas garantias em favor do Estado e das pessoas que o compunham. Com as revoluções históricas ocorre uma reconfiguração social, onde este cenário é invertido, de modo que os cidadãos passam a exigir clareza do Estado, para que possam extirpar cobranças imprevisíveis. Por conseguinte, é evidente que a origem da sistematização de normas tributárias aparece como uma necessidade social, tanto para reafirmar garantias e proteções ao contribuinte em face de cobranças arbitrárias e vexatórias, mas também para garantir ao Estado o direito de cobrar tributos para atingir seus fins ante a tentativa infundada dos contribuintes de se ver livre de exações.

Desta forma, imprescindível ao presente estudo sejam inauguralmente apresentadas as premissas normativas e constitucionais sobre as quais se forma o sistema tributário brasileiro. A partir daí, verifica-se de forma pormenorizada os elementos do instituto tributário que se pretende debruçar o estudo, especialmente quanto à hipótese de incidência tributária do ICMS.

¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Direito Tributário**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 18

As inovações tecnológicas geralmente causam reações na sociedade de forma proporcional ao impacto na vida das pessoas, com a internet não foi diferente. A atual efervescência dos smartphones no Brasil permitiu que mais de 76 milhões de brasileiros² adquirissem aparelhos desta modalidade, criando um dos mercados mais competitivos para aplicativos de smartphone no mundo³. Este mercado de aplicativos para comunicação, jogos eletrônicos e tantos outros de natureza puramente digital cresceu tanto nos últimos anos que tem chamado a atenção dos entes tributantes, que há muito buscam meios para tributar este mercado, não só no Brasil, mas no mundo.

Aliás, não são só smartphones neste mercado virtual que têm chamado atenção. Surpreendentemente, no ano de 2014 a indústria de jogos superou a marca dos 66 bilhões de dólares faturados⁴, sendo que em meados de 2015 a previsão já era de faturamento superior ao da indústria cinematográfica e de música juntas⁵. No mundo, todos estes bilhões de dólares giraram em função de dados transmitidos via internet. Ora, visto que há um mercado tão lucrativo em ascensão no mundo, é razoável o interesse das instituições fazendárias em querer arrecadar uma parcela destas operações realizadas no meio eletrônico, em especial aquelas realizadas pela internet.

É natural que a internet cause certa perplexidade ao aplicador do direito tributário, pois, ainda que um tributo seja idealizado para incidir sobre demonstrações de capacidade contributiva de natureza semelhante, a progressão de fatos que se desenvolvem para ocorrência de transferência eletrônica de dados é completamente estranha aos fatos previstos na hipótese de incidência tributária do ICMS.

Desta forma, há que se analisar (i) o desenrolar de operações onerosas ocorridas através da internet; (ii) os fatos efetivamente ocorridos nas transferências eletrônicas de dados

² BRIGATTO, Gustavo. Número de usuários de smartphones no Brasil cresce 48% no 3º trimestre. **Revista Valor Econômico**. Disponível em <http://www.valor.com.br/empresas/4327844/numero-de-usuarios-de-smartphones-no-brasil-cresce-48-no-3-trimestre>. Acesso em: ago/2016.

³ TAKASHI, DEAN. Brazil, Mexico and the U.S have the most competitive app markets. **Revista Online Venture Beat**. Disponível em <http://venturebeat.com/2016/05/23/brazil-mexico-and-the-u-s-have-the-most-competitive-app-markets/>. Acesso em: ago/2016.

⁴ MALUF, Flávio. Indústria de games no Brasil deve crescer 19% ao ano até 2019. **Jornal Online Terceira Via**. Disponível em <http://www.jornalterceiravia.com.br/noticias/pais/78689/industria-de-games-no-brasil-deve-crescer-19-ao-ano-ate-2019>. Acesso em agosto de 2016.

⁵ AELLO, Wilson. Indústria Mundial dos Games superou faturamento do mercado de música e cinema juntos. **Jornal da EPTV**. Disponível em <http://g1.globo.com/sp/sao-carlos-regiao/jornal-da-eptv/videos/v/industria-mundial-dos-games-superou-faturamento-do-mercado-de-musica-e-cinema-juntos/3975162/>. Acesso em agosto de 2016.

via internet, em comparação àqueles ocorridos com mídias físicas; e *(iii)* ante a sistemática tributária esclarecida no primeiro capítulo, como pode a interpretação sobre hipótese de incidência do ICMS se comportar face a estas operações realizadas com softwares, tanto pela internet, quanto por mídias físicas.

Por fim, convém analisar a constitucionalidade dos últimos instrumentos introduzidos no ordenamento jurídico brasileiro que visam a tributação pelo ICMS das operações realizadas em meio eletrônico via internet. No exercício da prerrogativa do art. 155, §2º, VI da Constituição Federal de 1988, por meio de convênio firmado em dezembro de 2015, os Estados fixaram alíquota mínima para incidência do tributo discriminando as operações afetadas. Ocorre que as operações citadas são as realizadas com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos e congêneres, incluindo, expressamente, as operações efetuadas exclusivamente pelo meio da transferência de dados eletrônica, o que novamente levanta a discussão acerca da possibilidade de incidência do ICMS sobre softwares, bem como sua limitação.

Para tanto, é necessário confrontar as premissas estabelecidas nos dois primeiros capítulos com o texto do convênio, bem como com uma breve análise de casos pontuais em que algumas associações levaram ao Judiciário os fatos aqui estudados.

Como se pretende demonstrar, tanto o instrumento que introduziu a possibilidade de cobrança, quanto a exação estabelecida ferem uma cadeia de normas do sistema tributário nacional. A salvaguarda do contribuinte está, especialmente, no princípio da legalidade que prescreve ser inadmissível a utilização de interpretações extensivas para fazer incidir normas tributárias sobre operações antes não tributáveis.

Ainda assim, não se nega a possibilidade de tributar operações de natureza puramente digital. Não se quer defender aqui que haja, nas operações eletrônicas, razão para incidência de alguma espécie de imunidade que afaste a incidência de tributos destas demonstrações de capacidade contributiva. Muito pelo contrário, a incidência é plenamente viável, desde que sejam observados os princípios constitucionais tributários que preservam os direitos do contribuinte.

CAPÍTULO I

1. ASPECTOS GERAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Em um primeiro momento do presente estudo, cumpre analisar os alicerces jurídicos sobre os quais se estabelece o direito tributário nacional, bem como a forma de interpretação e operação do tributo sob exame nesta sistemática.

O direito tributário brasileiro, tem, historicamente, grande parte de suas normas inseridas no texto constitucional. Efetivamente, estudiosos da história do Direito Tributário brasileiro atribuem à Emenda Constitucional nº 18 de 6 de dezembro de 1965 o termo inicial de uma verdadeira sistematização desta disciplina. Somente a partir daí é que se institui normas e institutos da relação jurídica entre os contribuintes e o Estado no que concerne à atividade de recolhimento de valores aos cofres públicos.⁶

A Constituição Federal de 1988 dedicou um título inteiro com 11 artigos, com aproximadamente 170 enunciados⁷, inteiramente destinados a delimitar o Sistema Tributário Nacional, que com o Código Tributário Nacional, Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, formam os principais alicerces de todo o conjunto de normas que se superpõe às diretrizes constitucionais gerais.

1.1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Um sistema é um conjunto de elementos independentes que se unem para formar um organismo maior que opera de forma harmônica. No ordenamento jurídico brasileiro, as normas são um conjunto de leis, princípios e outros elementos normativos cuja base de validade é o texto constitucional.

Considerando que as normas jurídicas são extraídas diretamente de algum texto de valor jurídico, é necessário enfrentar o problema que os ilimitados métodos de interpretação podem exercer sobre a construção da norma. Para tanto, utiliza-se num sistema jurídico os

⁶ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Ibidem. p. 23

⁷ Considerando cada item e subitem (incisos, alíneas, parágrafos e caput) dos artigos, há 170 enunciados nos 11 artigos da Constituição Federal/1988.

princípios como instrumentos para delimitar e balizar a interpretação.

1.1.1. Princípios de direito tributário

A origem etimológica do termo princípio deriva do latim, qual seja *princípio*, *principii*, que significa origem, começo base. Em outras palavras, é o ponto de partida ou fundamento de um processo qualquer.⁸

Em qualquer ciência, princípio é o ponto de partida sobre o qual se constrói um raciocínio ou um sistema de conhecimento. Pressupõe-se sempre que princípio é uma figura de patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou demonstração de algo.⁹

Para ilustrar a importância dos princípios, Roque Antônio Carrazza traz a analogia feita por Geraldo Ataliba:

Podemos dizer que o sistema jurídico ergue-se como um vasto edifício, onde tudo está disposto em sábia arquitetura. Contemplando-o, o jurista não só encontra a ordem, na aparente complicação, como identifica, imediatamente, alicerces e vigas mestras. Ora, num edifício tudo tem importância: as portas, as janelas, as luminárias, as paredes, os alicerces etc. No entanto, não é preciso termos conhecimentos aprofundados de engenharia para sabermos que muito mais importantes que as portas e janelas são os alicerces e as vigas mestras. Tanto que se do edifício retirarmos ou destruirmos uma porta, uma janela ou até mesmo uma parede, ele não sofrerá nenhum abalo mais sérios em sua estrutura, podendo ser reparado. Já se dele subtrairmos os alicerces, fatalmente cairá por terra.¹⁰

Por outro lado, princípios também são enunciados lógicos, contidos de forma implícita ou explícita, que por se expressarem de forma generalista, ocupam uma posição de superioridade e, justamente por isso, vinculados de forma rígida o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.¹¹

Assim, princípios são como vetores que recaem sobre o texto normativo e direcionam sua compreensão, conferindo traço de unidade relativa e servindo de fator de reunião a um dado conjunto de normas. Consequentemente “exercem uma reação centrípeta,

⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 36.

⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Ibidem*. p. 37.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Ibidem*. p. 38.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Idem*.

atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença”.¹²

Muitas vezes os princípios estão expressos, cabendo ao legislador constitucional apresentar os enunciados com clareza e discrição, como é o caso, por exemplo, do princípio da anterioridade, enunciado no art. 150, III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988. Outras vezes, no entanto, os princípios estão implícitos no texto constitucional, de forma que é necessário um esforço interpretativo para identificá-los e delinear suas características.¹³

São princípios gerais do direito tributário, portanto, aqueles que, seja de maneira implícita, ou maneira explícita, irradiam no sistema de normas do direito tributário, indicando interpretação em certo sentido. Devido a opção do legislador constituinte de trazer normas gerais de direito tributário ao texto constitucional, muitos são os princípios gerais de direito tributário.¹⁴

Considerando que os princípios são os verdadeiros alicerces de um sistema, Celso Antônio Bandeira de Mello entende que o comportamento que viola um princípio é muito mais grave do que a transgressão da própria norma, porque representa uma insurgência contra o próprio sistema.¹⁵

Efetivamente, é no texto constitucional que se verifica o melhor espaço para construção de linhas gerais desta natureza, uma vez que é ali também que são delimitadas a organização do Estado, delineadas as instituições, bem como o exercício da atividade que garante a continuidade do exercício das atividades estatais, qual seja, a arrecadação de tributos. O sistema tributário está com mais profundidade descrito nos princípios constitucionais, enquanto a legislação infraconstitucional deve tratar do arranjo final.¹⁶ “Esse tratamento amplo e minucioso, encartado numa Constituição rígida, acarreta como consequência inevitável um sistema tributário de acentuada rigidez”.¹⁷

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 120.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Idem*.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibidem*, 2012. p. 115.

¹⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 817.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibidem*. p. 160.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibidem*. p. 162.

1.1.2. Legalidade Tributária

Na esfera do direito tributário, a necessidade de lei formal para instituir e disciplinar tributos teve origem na necessidade de votação por assembleias representativas. Desta forma, debatida a proposta da exação, disseminada e aceita pela população, a reserva de lei formal passaria a desempenhar função tanto a favor da segurança jurídica, como para reafirmar a separação dos poderes. Assim, o direito consuetudinário passou a ser excluído em matéria tributária, havendo, por conseguinte a exigência de uma lei escrita que descrevesse minuciosamente os tributos, suas hipóteses de incidência, alíquotas e bases de cálculo.¹⁸

No ordenamento jurídico brasileiro, o dispositivo que apresenta este princípio está expresso no art. 5º, II da Constituição Federal/1988, o qual afirma que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esta norma que está prevista de forma genérica, mas ainda assim assume, em âmbito tributário, um caráter preponderante e propaga seus efeitos em todo o ordenamento jurídico positivo brasileiro, sendo impensável o surgimento de deveres ou direitos subjetivos sem que lei previamente estipule. A importância desse princípio vai muito além de qualquer argumentação que pretenda exaltá-lo, visto que o objetivo primordial do direito é regular condutas, o que este cânone faz criando direitos e deveres convergentes. “A diretriz da legalidade está naquela segunda acepção, isto é, a de norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos”.¹⁹

Visto a existência genérica do princípio da legalidade (art. 5º, II, CF), cumpre demonstrar sua importância para o direito tributário. Nesta ceara, este imperativo há de ser observado rigorosamente, à exemplo do art. 150, I do mesmo diploma, que assim se exprime: sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Por esta razão, qualquer dos entes tributantes que pretenderem instituir tributos, apenas poderão fazê-lo mediante lei. Esta limitação ao poder de tributar compreende, inclusive, o aumento dos tributos já existentes, a alteração da base de cálculo ou alíquota de forma a onerar o contribuinte, bem como a descrição da regra-matriz de incidência do tributo.²⁰

¹⁸ XAVIER, Alberto. **Legalidade e Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978. p. 19.

¹⁹ CARVALHO, Ibidem. p. 170.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Ibidem. p. 176.

Renato Lacerda de Lima Gonçalves faz uma decomposição analítica deste princípio da seguinte maneira:

- (i) **Antecedente:** na hipótese da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios exigirem ou aumentarem tributo sem a correspondente lei que estabeleça referido aumento;
- (ii) **Consequente:** será proibida essa exigência ou esse aumento.²¹

O mandamento constitucional de reserva à lei representa uma dupla ordem: (i) obriga ao legislador que elabore normas com rigorosa obediência à reserva legal, sob pena de inconstitucionalidade; (ii) ao aplicador do direito tributário a exclusão do subjetivismo, o que redundará na proibição da analogia e, de outro, a proibição da discricionariedade.²² É também neste sentido a lição de Paulo de Barros Carvalho:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei advinda traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.²³

O princípio da tipicidade tributária, que é decorrência direta da legalidade conforme apontado acima, teve como principal influência os estudos de Alberto Xavier em sua obra *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação* que, por sua vez, teve base no direito alemão, especialmente nos escritos de Karl Larenz.²⁴

A essência deste princípio compreende não apenas que uma lei autorize a cobrança de um tributo, mas que descreva de forma minuciosa os fatos sobre os quais incidirá, contendo todos os aspectos relevantes para que haja o mínimo de dúvidas quanto à aplicação em concreto, determinando quem irá pagar, quanto irá pagar, como é o cálculo para definir o valor a ser pago, assim como as consequências. A lei tributária como preceito geral e abstrato tem o dever de

²¹ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A Tributação do Software no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 35.

²² XAVIER, Alberto. Ibidem. p. 38-39.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Ibidem. p. 176.

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, 2006. p. 7.

trazer todos os dados para a identificação do fato gerador da obrigação tributária de forma que reste a autoridade apenas a aplicação do texto legal, sem espaço para ocorrência de interpretação discricionária da autoridade fiscal ou do administrador.²⁵

Caso contrário, se o conteúdo da norma tributária pudesse ser abrangente, teríamos que uma norma autorizaria o ente tributante a eleger discricionariamente uma infinidade de condutas. Não é difícil perceber que isto seria completamente incompatível com as exigências mínimas de segurança jurídica.²⁶

O produto do perfeito encaixe entre a norma hipotética e o fato concreto é a obrigação tributária. O nascimento da obrigação tributária é situação completamente alheia à vontade da autoridade fiscal ou do administrador que pretende ver determinado fato sendo tributado, ou mesmo sob que circunstâncias deve o tributo ser recolhido.²⁷

Assim, consolidou-se no ordenamento jurídico brasileiro a máxima da tipicidade tributária como uma tipicidade fechada, pois contém em si todos os elementos para valoração dos fatos e produção de efeitos, sem a necessidade de elementos estranhos ao texto legal e sem tolerar a valoração que acresça algo no tipo legal.²⁸

Nullum tributum sine lege é brocardo que igualmente exprime o imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto se contenham e apenas se contenham na lei.²⁹

Aliás, não é por acaso que o excerto acima lembra muito a tipicidade penal. Ricardo Lobo Torres aponta uma série de influências trazidas ao direito tributário, especificamente quanto a tipicidade tributária, em virtude do desenvolvimento das teorias do *tipo penal*, tais como a (i) noção de que o tipo penal (e neste caso também tributário), segundo Beling, não poderia se confundir com a descrição legal do delito, pois esta segunda estaria carregada de elementos subjetivos; (ii) a teoria finalista de Welzel; (iii) a imputação objetiva de Roxin; dentre outras.³⁰

²⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 156.

²⁶ XAVIER, Alberto. Ibidem. p. 78.

²⁷ AMARO, Luciano. Ibidem. 156.

²⁸ XAVIER, Alberto. Ibidem. p. 92.

²⁹ XAVIER, Alberto. Ibidem. idem.

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Ibidem. p. 7.

Balizado por Misabel Derzi e José Oliveira Ascensão, Ricardo Lobo Torres sustenta que o princípio da tipicidade, derivado do direito alemão, devido a uma tradução livre, acabou absorver mais princípios como o da determinação do fato gerador.³¹ Segundo a doutrina alemã, embora um fosse decorrência do outro, a distinção residiria no seguinte: enquanto o princípio da tipicidade postula que todos os elementos da hipótese de incidência sejam rigorosamente indicados com clareza na lei formal, o princípio da determinação do fato gerador orienta a presença dos mesmos elementos, porém com tipicidade aberta, autorizando cláusulas gerais e conceitos indeterminados.

Neste debate, segue sustentando que a presença de conceitos indeterminados é inevitável no direito tributário, pois conceitos absolutamente determinados são muito raros no direito.³² Por esta razão, entende que deveria o direito tributário conviver com a tensão entre conceitos determinados e indeterminados, visto o crescente número de conceitos indeterminados.³³

A despeito da interpretação das teses alemãs apresentadas por Ricardo Lobo Torres, boa parte da doutrina diverge quanto a possibilidade de compreensão de termos indeterminados na legislação tributária, sob pena de colocar os particulares em situação de perigosa insegurança jurídica. Tal como ocorre no direito penal, a subsunção do fato à norma tem que ser completa, satisfazendo absolutamente todos os critérios delimitados na hipótese de incidência. A indeterminação de conceitos claramente afeta a previsibilidade das exações de forma a deixar os particulares em estado de insegurança quanto às obrigações tributárias, o que, *data venia*, não pode ser considerada uma tensão natural ao direito tributário.

A mesma doutrina que introduziu o princípio da determinação trazida ao ordenamento jurídico brasileiro é diametralmente oposta ao apontado por Ricardo Lobo Torres, pois sustenta que este princípio não se esgota em excluir exações indeterminadas, justamente em virtude dessa insegurança:

Recorde-se uma vez mais ser a segurança jurídica o fundamento do princípio da determinação; (...) a segurança jurídica se traduz na suscetibilidade de previsão objetiva, por banda dos particulares, das situações jurídicas, de tal modo que estes sejam protegidos na confiança quanto aos direitos e deveres

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. Ibidem. p. 11.

³² TORRES, Ricardo Lobo. Ibidem. p. 14.

³³ TORRES, Ricardo Lobo. Ibidem. p. 15.

futuros³⁴

Concluindo, é importante observar que a doutrina moderna por vezes confunde a essência de alguns princípios em razão das características comuns. Em síntese, o princípio da estrita legalidade é o enunciado constitucional que exige a criação de lei em sentido estrito para a cobrança de tributos. O princípio da tipicidade tributária, por sua vez, enuncia a necessidade de uma previsão rígida dos tributos que compõem a esfera tributária no ordenamento jurídico, como é a Constituição Federal brasileira. Por fim, o princípio da determinação do fato gerador orienta a exclusão de termos indeterminados do tipo tributário, bem como a descrição mais completa possível da hipótese de incidência do tributo, especificando ao máximo todos os elementos para sua incidência de forma a orientar o contribuinte.

Todos os três enunciados são decorrência do princípio constitucional maior da segurança jurídica. Sendo assim, sua interpretação favorece, sobretudo, a proteção do contribuinte em face ao fisco.

Sem dúvida, o princípio da segurança jurídica supera a legalidade, contudo, o primeiro deve modelar o segundo, de modo a imprimir no conteúdo um grau de segurança e certeza no que está posto. É no direito tributário, assim como no direito penal, que o Estado alcança direitos fundamentais do cidadão; no tributário o patrimônio e a propriedade privada; no penal a liberdade; portanto, é natural que nestes ramos a segurança jurídica assuma a maior intensidade possível.³⁵

1.1.3. Reserva legal aos institutos de direito privado

A reserva legal é princípio cuja expressão é encontrada no art. 110 do Código Tributário Nacional. O referido artigo limita a atribuição da *lei tributária*, de forma que é vedado aos entes tributantes, no exercício do poder legiferante, atribuir outros sentidos ou alterar definição aos institutos e conceitos de direito privado. Novamente, esta vedação existe em favor da segurança jurídica do contribuinte, pois caso contrário - caso pudessem as leis tributárias alterar conteúdo e forma dos institutos de direito privado - o campo de incidência de determinada exação seria facilmente modificado de forma a abranger outros fatos que não os

³⁴ XAVIER, Alberto. Ibidem. p. 97.

³⁵ XAVIER, Alberto. Ibidem. p. 43-44.

previamente definidos pelo legislador constituinte.

Conclui-se, portanto, que resta à lei apenas o papel de complementar o conteúdo do texto constitucional, jamais alterando de qualquer forma (tanto acrescentando, como reduzindo) o conteúdo de seus enunciados. Assim, quando a constituição previu um tributo que incida sobre determinados contratos ou espécies de negócios jurídicos, o legislador infraconstitucional não poderia, de qualquer forma, alterar este fato. Não resta competência para acrescentar ou reduzir o enunciado constitucional, a incidência é sobre a ocorrência de determinado contrato. A simples menção no texto constitucional de determinada modalidade contratual presente no Código Civil, por exemplo, contrato de empreitada, fixa limites rígidos à incidência do tributo limitado aos contratos da modalidade prevista nos artigos 610 a 626 do Código Civil, da mesma forma como com todos os institutos de direito privado.³⁶

Aliomar Baleeiro relata, segundo sua experiência, que a tentação mais comum é a de os legisladores estaduais ou municipais alargarem determinadas competências e incidência de tributos, com a alteração sutil dos institutos de direito privado.³⁷

A leitura sistemática dos artigos 109 e 110, presentes no Capítulo IV, que trata da Interpretação da Legislação Tributária, do Livro Segundo do Código Tributário Nacional, faz prevalecer a interpretação dos institutos do direito privado quanto à definição, conteúdo e alcance das formas de direito, sem prejuízo, todavia, de o direito tributário modificar-lhes os efeitos fiscais. A possibilidade de modificação dos efeitos fiscais é observada, por exemplo, na ressalva do art. 158, o qual enuncia a possibilidade de o fisco rever o crédito tributário mesmo após o pagamento, que deveria implicar na quitação. Como observa Aliomar Baleeiro, “a solidariedade, a compensação, o pagamento, a mora, a quitação, a consignação, a remissão” que são institutos originários das relações de direito civil, “podem ter efeitos tributários diversos”.³⁸

A previsão no Código Tributário da inalterabilidade das definições, conteúdos e alcance dos institutos, conceitos e formas do direito privado, segundo o mesmo autor, existe

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense: 2015. p. 1068.

³⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Ibidem*. p. 1068.

³⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Idem*.

apenas para resguardar o que interessa quanto à competência.³⁹

É possível dizer que o texto do CTN é até redundante, ou melhor, nas palavras de Aliomar Baleeiro “o texto acotovela à pleonasmia”, apenas para esclarecer que as definições da competência tributária, quando estabelecida com base em institutos do direito privado, serão resumidos àquilo definido naquela esfera, nem mais, nem menos⁴⁰. Contudo, em vista da corriqueira tentação dos entes tributantes em realizar sutis alterações, seja pela via interpretativa ou legal, a redundante repetição de sinônimos é plenamente compreensível.

1.1.4. A hipótese de incidência tributária

A hipótese de incidência tributária é o elemento da lei mais complexo e importante do tributo. Conforme já foi tratado em tópicos anteriores, a hipótese de incidência deve conter descrição minuciosa e precisa, dotada de maior especialidade possível a fim de instruir o contribuinte, bem como permitir ao fisco identificar quais fatos realizados no mundo concreto que obrigam a exação.

Assim, Geraldo Ataliba descreve que a incidência do tributo pressupõe um comando “pague dinheiro ao estado” ligado à descrição hipotética “se acontecer um fato x”, que deve ser lícito. O legislador, portanto, deve descrever os fatos com a discricionariedade que o sistema constitucional lhe conferiu.⁴¹

A despeito da impropriedade técnica do Código Tributário Nacional quanto a observância da terminologia adequada, a expressão *hipótese de incidência* designa com maior propriedade quando se quer tratar de uma situação hipotética necessária para ensejar o nascimento de uma obrigação tributária. Por outro lado, a expressão *fato gerador* diz respeito à ocorrência concreta daquilo que descrito na norma hipotética. Em síntese, a *hipótese*, na acepção natural da palavra significa uma descrição abstrata capaz de ser confirmada, enquanto a palavra *fato* implica numa situação ocorrida.⁴²

Assim, os dois ocorrem em momentos lógicos e cronológicos distintos, pois a

³⁹ BALEIRO, Aliomar. Idem.

⁴⁰ BALEIRO, Aliomar. Idem.

⁴¹ ATALIBA, Geraldo. **A hipótese de incidência**. São Paulo: Malheiros Editores, 1999. p. 25.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 135.

hipótese de incidência será elaborada no momento de situação potencialmente tributável por parte do legislador e existirá até a revogação do dispositivo legal, havendo sua ocorrência no mundo dos fatos ou não. A ocorrência daquela situação hipoteticamente descrita é posterior à vigência da lei e dará nascimento a uma obrigação tributária. Em síntese, a diferença terminológica reside (i) na ocorrência cronológica e, (ii) na significação das palavras que compõem expressões com um sentido maior.⁴³

Quando for possível verificar na situação fática todas as características antes hipoteticamente previstas na lei, será determinado o nascimento de uma obrigação tributária, colocando o agente – previamente previsto na lei – como sujeito passivo dessa obrigação, sendo o Estado, em contrapartida, o sujeito ativo, investido no poder de exigir a prestação do objeto da obrigação, o que normalmente implica em recolher aos cofres públicos determinada quantia em dinheiro cujos critérios também devem ser fixado pela mesma lei.⁴⁴

Geraldo Ataliba bem descreve que a “subsunção é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente a descrição que dele faz a lei.”⁴⁵ O ordenamento jurídico tributário exige uma rigorosa subsunção da situação hipotética com o fato em virtude das garantias de segurança jurídica já exaustivamente demonstradas.

1.2. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS⁴⁶

O ICMS é um imposto de competência estadual e distrital, podendo apenas ser instituído por estas pessoas políticas. Trata-se de tributo de extrema importância para o pacto federativo, pois é a principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal. Além de arrecadatória, também tem função predominantemente fiscal. Todavia, algumas vezes também é utilizado como tributo de função extrafiscal.⁴⁷

⁴³ ATALIBA, Geraldo. Ibidem. p. 26.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Ibidem. p. 135.

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. Ibidem. p. 61.

⁴⁶ Nos termos do art.155, II, CF, “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Ibidem. p. 383.

1.2.1. Aspectos gerais do ICMS

Conforme Sacha Calmon Navarro Coelho, o ICMS é um imposto que não é suportado economicamente pelo contribuinte direto, ou seja, o comerciante ou o industrial. A rigor, trata-se de imposto sobre o consumo que não deve onerar a produção ou o comércio.⁴⁸ Justamente por isso que este imposto observa o regime da não cumulatividade, abatendo-se em cada operação o montante cobrado nas operações anteriores. Sobre este ponto, a Constituição Federal inovou em relação à de 1967, pois, ao invés de delegar à lei complementar a regulamentação do regime da não-cumulatividade, tratou de instituí-lo plenamente em seu art. 155, §2º, I.

Este é o ICMS que “descende” diretamente do ICM, da Constituição de 1967/69, que por sua vez, “descendia” do IVC, antigo imposto sobre vendas e consignações, da Constituição de 1946⁴⁹. Na Constituição Federal vigente, o ICM foi substituído pelo ICMS, agregando à sua hipótese de incidência, além da tradicional *operações relativas à circulação de mercadorias*, outras hipóteses.

Para Roque Antônio Carrazza, esta fórmula adotada pela Constituição Federal, de aglutinar “impostos diferentes” debaixo do mesmo rótulo (ICMS), não é uma das melhores técnicas, pois costuma causar algumas confusões. Embora “estes impostos” não se confundam, possuem um núcleo central comum que permite que sejam estudados em conjunto. Exemplo disso são suas características, como o regime de não cumulatividade.⁵⁰

Outra característica comum é a estabelecida no art. 155, §2º, inciso III da Constituição Federal, o qual estabelece que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, facultando assim, seu uso com a função extrafiscal. Todavia, ciente dos problemas que poderiam decorrer do uso do ICMS como estímulo para atrair investimentos nos Estados, o legislador constituinte firmou duas ferramentas ao Sistema Tributário Nacional.

A primeira delas, estabelecida no art. 155, § 2º, incisos IV e V da Constituição

⁴⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004. p. 566.

⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. Ibidem. p. 31.

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. Idem.

Federal, atribui ao Senado Federal a competência para (i) estabelecer alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, bem como (ii) a faculdade para estabelecer alíquotas mínimas e máximas nas operações internas.⁵¹

A segunda ferramenta são os Convênios, que por exercício do direito do art. 155, inciso XII, alínea “g”, CF, podem os Estados da federação convocar reuniões entre os representantes das secretarias das fazendas estaduais a fim de firmar acordos referentes a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.⁵² Esta segunda ferramenta disponível às Fazendas Públicas Estaduais será tratada mais adiante com um pouco mais de profundidade.

1.2.2. Hipóteses de incidência do ICMS

A regra-matriz de incidência do ICMS está contida no inciso II do art. 155 da Constituição Federal, da seguinte forma:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Conforme já colocado, a CF acrescentou à hipótese de incidência do ICMS, além das operações relativas à circulação de mercadorias, os (i) serviços de comunicações, (ii) serviço de transporte interestadual e intermunicipal, (iii) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica (iv) importação de bens, (v) fornecimento de mercadorias acompanhado de prestação de serviços, desde que não seja da competência do Município⁵³, hipóteses que antes estavam a cargo da União, através de impostos federais.

Roque Antônio Carrazza sustenta que “a sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, pois o que os distingue é seu binômio *hipótese de incidência e base de*

⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. Ibidem. p. 383.

⁵² TORRES, Ricardo Lobo. Ibidem. p. 50.

⁵³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fato gerador do ICMS. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, ano 9, nº 52, p.143-163, jul/ago de 2011.

cálculo”⁵⁴. Para o presente estudo, serão aprofundadas apenas as hipóteses de incidência - ou, “impostos” - que podem ser utilizadas na doutrina para defender a possibilidade de tributação sobre a transferência eletrônicas de dados, quais sejam sobre (a) as operações mercantis, (b) serviço de comunicação e (c) consumo de energia elétrica.

1.2.3. ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadoria

Ao iniciar a análise desta hipótese de incidência do ICMS, Roque Antônio Carrazza aponta que, em termos de receita, esta é a hipótese economicamente mais relevante para os Estados. Esta é a hipótese que envolve as maiores quantias de dinheiro, razão pela qual é a que mais suscita controvérsias.⁵⁵

A sistemática tributária prevista na Constituição Federal, pela inteligência do art. 146, III, alínea “a”, exige que as hipóteses de incidência dos tributos estejam previstas em Leis Complementares. Assim, a Lei Complementar 87/96, em seu art. 2º, dispõe:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

Portanto, a regra-matriz desta hipótese de incidência trata de “operações relativas à circulação de mercadorias”. A fim de ser resgatada a essência tributária, especialmente quanto ao aspecto material dessa hipótese de incidência, é indispensável que os diversos elementos integrantes da regra-matriz de incidência sejam analisados de modo coerente, e harmônico.⁵⁶ Analisando esta hipótese, Júlio Maria de Oliveira faz o seguinte apontamento:

O critério material da hipótese normativa do imposto sobre operações mercantis é a realização de uma operação jurídica comercial que implique a circulação de mercadorias, isto é, a realização de negócio jurídico regido pelo Direito Comercial em que se opere a transferência de propriedade de bem móvel objeto de mercancia (...) Em resumo, o critério material do imposto sobre operações mercantis é a realização do negócio jurídico comercial (operação mercantil) em que ocorra a circulação (transferência de titularidade)

⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. Ibidem. p. 31.

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. Ibidem. p. 32.

⁵⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 6. Ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 13.

de mercadoria.⁵⁷

Visto isso, é importante observar que por força do disposto no art. 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição ou conteúdo de conceitos e formas do direito privado utilizados pela Constituição Federal. “Desarrazoado seria se os vocábulos componentes da norma de competência tributária não pudessem ser elucidados, a ponto de se admitir o exercício da competência legislativa para instituir tributos de forma ilimitada”⁵⁸. De nada adiantaria a rígida divisão de competências se fosse permitido aos intérpretes da lei tributária a livre atribuição de conceitos e definições. Esta anotação é extremamente relevante, pois na hipótese de incidência do tributo em comento pode-se observar que alguns conceitos são importados do direito privado, especialmente do direito comercial.

Por esta razão, desde o tempo do ICM algumas polêmicas persistiram na doutrina quanto ao sentido da expressão “operações de circulação de mercadorias”, sendo que é possível delinear três correntes quanto a sua ocorrência. Cada uma delas entende o sentido da expressão sob diferentes aspectos. Uma apreciava exclusivamente o aspecto físico, a outra o aspecto jurídico, enquanto a terceira compreendia a expressão num sentido puramente econômico.⁵⁹

A primeira corrente, fazendo uma interpretação muito literal do texto constitucional, encampada principalmente pelo Fisco, entendia que a mera saída física da mercadoria poderia caracterizar o aspecto material do ICMS de modo a gerar uma obrigação tributária ao contribuinte. Este entendimento não encontrou muitos defensores na doutrina ou na jurisprudência, pois seu calcanhar de Aquiles é que, caso as mercadorias fossem furtadas, de modo a atravessar os limites do estabelecimento comercial, haveria incidência do tributo, porque com o furto haveria a saída física da mercadoria do estabelecimento empresarial.

Por esta razão que Paulo de Barros Carvalho observa que:

(...) soa estranho, por isso mesmo, que muitos continuem a negar ao vocábulo ‘operações’ a largueza semântica peculiar das ‘operações jurídicas’ para entendê-lo como qualquer ato material que anime a circulação de mercadorias. Eis aqui o efeito jurídico sem a correspondente causa jurídica, a eficácia do

⁵⁷ OLIVEIRA, Júlio Maria de. **O princípio da legalidade e sua aplicabilidade ao IPI e ao ICMS**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2006. p. 286.

⁵⁸ OLIVEIRA, Júlio Maria de. **Internet e Competência Tributária**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 59.

⁵⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Ibidem*. p. 143-163.

Direito desvinculada de algo investido de juridicidade.⁶⁰

Roque Antônio Carrazza traz os ensinamentos de Geraldo Ataliba sobre o assunto para demonstrar que a perfeita compreensão dos textos normativos deve dar ênfase maior no termo “operação”, mais do que no termo “circulação”, porque a incidência é sobre operações e não sobre o fenômeno da circulação.⁶¹ Percebe-se daí que a circulação pode ocorrer em situações em que não há, efetivamente, qualquer operação mercantil ou negócio jurídico da qual decorra. Com efeito, a circulação de mercadorias deve ser uma consequência dos negócios jurídicos (operações mercantis).

Uma terceira corrente, defende que a operação relativa à circulação de mercadoria se revela pela *circulação econômica*, assim entendida pela evolução da mercadoria na cadeia produtiva. Ricardo Lodi Ribeiro explica que esta lhe parece a melhor corrente, pois, como sustenta, a hipótese de incidência do ICMS, diferentemente do antigo IVC, não foi extraída de institutos de direito privado, mas diretamente da realidade fática (circulação de mercadorias ao invés de vendas e consignações).⁶²

O vocábulo *operações* é captado por Souto Maior Borges da seguinte forma:

A operação – fato gerador do imposto, pode ser jurídica, embora não deva ser necessariamente uma compra e venda, como acontecia com o velho IVC, que aliás, fora estendida à troca e à empreitada.

(...)

Cremos que o legislador ampliou o IVC dos negócios jurídicos de venda para quaisquer atos jurídicos que transfiram o domínio sobre mercadorias entregues à circulação econômica.⁶³

Para Roque Antônio Carrazza, a circulação jurídica de mercadorias pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) de domínio da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria não há falar em tributação por meio de ICMS.⁶⁴ No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado entende que operações relativas à circulação de mercadorias são “atos

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Apud MELO, José Eduardo Soares. Ibidem. p. 14.

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antônio. Ibidem. p. 36.

⁶² RIBEIRO, Ricardo Lodi. Ibidem, p.143-163.

⁶³ BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 103, p. 33-48, jan. 1971. ISSN 2238-5177. Disponível em:<

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/35281/34071>>. Acesso em: 14 Ago. 2016.

⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. Ibidem. p. 32.

ou negócios jurídicos, de qualquer natureza jurídica, que de alguma forma impliquem na mudança de propriedade das mercadorias, até a fonte consumidora”⁶⁵.

Vale ressaltar que a principal destas operações são os contratos de compra e venda, no entanto, contratos desta natureza por si só não geram o dever de pagar ICMS. Conforme já estabelecido anteriormente, o ICMS é um tributo que não deve onerar a cadeia de produção e comércio. Por isso, Hugo de Brito Machado aponta:

O legislador constituinte preferiu utilizar expressões desvinculadas de quaisquer negócios jurídicos. Referiu-se, assim, a um gênero. Todos aqueles atos, contratos, negócios, que são usualmente praticados na atividade empresarial com o fim precípua de promover a circulação das mercadorias em geral, movimentando-as desde a fonte de produção até o consumo. E os considerou ligados a essa movimentação, não lhes atribuindo relevância se considerados isoladamente. Por isto um contrato de compra e venda de mercadorias, considerado isoladamente como simples negócio jurídico não deve gerar o dever de pagar o ICMS.⁶⁶

Visto isso, não se pode dizer que não há mais uma vinculação dos termos utilizados na Constituição Federal com conceitos do direito privado, como quer sustentar Ricardo Lodi Ribeiro⁶⁷. Muito pelo contrário, tanto a expressão *mercadoria*, quanto a expressão *operações de circulação* são carregados de acepções do direito comercial. Neste mesmo sentido Roque Antônio Carrazza observa que quando a Constituição se referiu a mercadorias, encampou um conceito que já estava desenhado pela lei comercial.⁶⁸

Conforme já apontado, o art. 110 do Código Tributário Nacional traz o princípio da reserva legal para o direito tributário, que veda expressamente que a lei tributária defina ou altere conceitos oriundos do direito privado. Portanto, mercadoria, para fins da tributação do ICMS, deve ser exatamente o que a lei comercial considerar como mercadoria. Este conceito é matéria de Direito Comercial, sujeita à reserva legal⁶⁹ do art. 22, I da Constituição Federal que atribui competência privativa à União para legislar sobre este ramo do direito. Daí decorre a razão pela qual os Estados e o Distrito Federal não podem, por lei que regule o ICMS, definir o que são “mercadorias”.

⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Ibidem*. p. 387.

⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Idem*.

⁶⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Ibidem*. p.143-163.

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Ibidem*. p. 38.

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Idem*.

À vista disso, Roque Antônio Carrazza e José Eduardo Soares de Melo adotam o conceito de mercadoria elaborado por José Xavier Carvalho de Mendonça:

As coisas quando objeto de atividade mercantil, por outra quando objeto de troca de ‘circulação de econômica’ tomam o nome de mercadorias. *Commercium quase commutatio mercium*. A coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se produto, manufato ou artefato; passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que adquire para revender a outro comerciante ou ao consumidor; deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se acha no poder ou propriedade do consumidor.⁷⁰

Trata-se de um conceito antigo, mas que encontra correspondência em outras doutrinas de Direito Comercial mais atuais. Fábio Ulhoa Coelho, por exemplo, descrevendo os elementos de contrato de compra e venda, explica que são requisitos do contrato a presença de uma *coisa*, um *preço* e suas *condições*. Para o autor, o objeto da compra e venda mercantil é sempre uma mercadoria, que se trata de uma coisa⁷¹. Tal conceito toma por base art. 191 do Código Comercial Brasileiro, revogado em parte pelo Código Civil de 2002.

Este também é o entendimento de José Souto Maior Borges:

Mercadoria é bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria, é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde essa característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria.⁷²

Paulo de Barros Carvalho aponta também que a natureza mercantil dos objetos não é absoluta, mas se dá com a destinação da coisa.

É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não o será aquela que mantenho em meu bolso e se destina a meu uso pessoal. Não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributos de mercadorias.⁷³

Adentrando neste conceito, Hugo de Brito Machado aponta que “mercadorias são

⁷⁰ MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. Apud MELO, José Eduardo Soares de. Ibidem. p. 17-18.

⁷¹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial - volume 3: direito de empresa**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 77.

⁷² BORGES, José Souto Maior. Apud CARRAZZA, Roque Antônio. Ibidem. p. 39.

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. Apud MELO, José Eduardo Soares de. Ibidem. p. 19.

coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido estrito, no qual não se incluem os bens tais como créditos, as ações, o dinheiro, entre outros”⁷⁴.

Por fim, Roque Antônio Carrazza salienta que somente haveria fato imponible do ICMS quando se completasse a transferência de titularidade da mercadoria. Sem ela, não nasceria o dever de pagar o ICMS.⁷⁵

Vale ressaltar que o foco da hipótese de incidência em comento recai sobre operações comerciais mercantis, que à época da promulgação da Constituição vigente ocorriam quase que exclusivamente em meio físico. Conforme bem aponta Marco Aurélio Greco, o conceito de mercadoria é extraído da interpretação da parte já revogada do Código Comercial, mais precisamente do art. 191, que foi idealizado em 1850.⁷⁶ Por conseguinte, é natural que os conceitos não estejam plenamente adequados a operações realizadas em meio digital. Apesar disso, não se pode admitir que princípios do direito tributário sejam mitigados a fim de garantir a incidência em operações semelhantes, o que será aprofundado em breve.

Sabemos que o conceito de mercadoria sofre um processo de evolução ou involução drástica, a ponto de se admitir que bens imóveis sejam mercadorias para uma empresa imobiliária. Não concordamos com tal dilatação desse conceito, sob pena de se admitir tudo seja mercadoria, o que tornaria referida conceituação inútil e amplia ilimitadamente a competência tributária do ICMS.⁷⁷

Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, em contra partida, aponta que não há no ordenamento jurídico definição expressa do termo mercadoria. Sendo assim, segundo este autor, não é possível usar o art. 191 do Código Comercial como parâmetro para definir a expressão mercadoria, já que o dispositivo apontado apresenta apenas características de um contrato de compra e venda de natureza mercantil.⁷⁸ Para este mesmo autor, a definição precisa do termo mercadoria envolve uma análise sobre três aspectos. Para ser considerada mercadoria é necessário que o objeto esteja (i) submetido a um contrato de compra e venda de natureza

⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Ibidem. p. 389.

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. Ibidem. p. 43.

⁷⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 87.

⁷⁷ OLIVEIRA, Júlio Maria de. Ibidem. p. 287.

⁷⁸ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Tributação na internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 59, p. 75-94, ago. 2000.

mercantil (aqui sim poderá ser resgatado o conceito do art. 191 do Código Comercial); (ii) uma das pessoas que celebra o contrato tem de ser considerada comerciante nos termos da lei; (iii) a condição de objeto corpóreo, que deve ser apenas uma característica acessória e não definitiva.⁷⁹

Visto a doutrina majoritária trazida, verificam-se as seguintes premissas: (i) mercadorias são necessariamente objetos, portanto, coisas corpóreas, com destinação mercantil;⁸⁰ (ii) as operações mercantis necessariamente implicam na transferência de propriedade da coisa; (iii) a circulação das mercadorias deve decorrer de negócios jurídicos, não bastando a mera transposição dos limites do estabelecimento comercial. Estas são premissas de fundamental importância que serão futuramente trazidos para aplicação ao caso sob exame.

1.2.4. ICMS sobre serviço de comunicação

Na Constituição Federal de 1969 esta hipótese de incidência era tributada por meio de imposto federal chamado de “Imposto sobre Serviços de Comunicação”. Com a Constituição de 1988, tal suporte fático foi agregado ao ICMS de competência Estadual⁸¹ pelo inciso II do art. 155, que segue:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Definindo a expressão “prestação de serviços de comunicação”, Ricardo Lodi Ribeiro adota um conceito bastante amplo, pois entende que esta hipótese pressupõe uma transmissão onerosa de informação ou dados, por qualquer meio, partindo de uma relação de comunicação entre emissor e receptor.⁸²

Júlio Maria de Oliveira, fazendo uma análise mais profunda, partindo do método de

⁷⁹ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Ibidem. p. 75-94.

⁸⁰ À exceção do posicionamento de Ricardo Lodi Ribeiro, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli e Ricardo Lobo Torres.

⁸¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Ibidem p.143-163.

⁸² RIBEIRO, Ricardo Lodi. Idem.

interpretação literal da expressão, defende que a fim de identificar a regra matriz de incidência é necessário buscar um a um os conceitos de seus termos, iniciando pelo núcleo do antecedente que se concentra no vocábulo *prestação*. “O vocábulo *prestação*, do latim *praestatio*, de *prae*-*estare* (fornecer, dar, contribuir), exprime, geralmente, ação de dar, de satisfazer ou de cumprir alguma coisa”.⁸³

Prestação no sentido moderno, traduz-se tanto na prestação de coisas, nas obrigações de dar, porém sem transferir a propriedade sobre a coisa, como à prestação de fato, nas obrigações de fazer ou não fazer. O termo seguinte da expressão, “serviço”, por sua vez, pode ser definido como desempenho, execução, de atividade ou de trabalho intelectual.⁸⁴

O derradeiro conceito da expressão a ser definido, “comunicação”, é também o mais complexo, porque bastante amplo. Todavia, mesmo nos vários contextos, existe uma característica sempre presente neste vocábulo, qual seja: onde há comunicação, há relação.⁸⁵ O conceito mais usual de comunicação compreende três elementos: uma mensagem, um emissor e um receptor. Esta mensagem, necessariamente estará transmitindo informação na forma de signos, no entanto *informação* (contida na mensagem) não se confunde com *comunicação*, pois esta é o ato de transmissão de sucessivas mensagens, enquanto aquela é apenas o conteúdo da mensagem.

Ives Gandra da Silva Martins entende que não é qualquer serviço de comunicação que deve ser considerado como tributável pelo ICMS. Para o ínclito doutrinador, apenas a comunicação feita por veículos que colocados à disposição no mercado, com pretensões comerciais (econômicas), seria tributável.⁸⁶

A regra-matriz deste ICMS, para Roque Antônio Carrazza, trata-se na prestação de serviços de comunicação, não simplesmente a realização da comunicação. Assim, o imposto recai sobre a “relação comunicativa”, isto é, a atividade de alguém fornecer a um terceiro condições materiais para que a comunicação ocorra. Outrossim, observa que tal imposto apenas

⁸³ OLIVEIRA, Júlio Maria de. Ibidem. p. 76.

⁸⁴ OLIVEIRA, Júlio Maria de. Ibidem. p. 78.

⁸⁵ OLIVEIRA, Júlio Maria de. Ibidem. p. 80-84.

⁸⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Qual o significado da expressão "serviço de comunicação contida no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal? Pode ela ser aplicada a um provedor de acesso à internet para fins de tributação pelo ICMS? In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Tributação na Internet**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2001. Cap. 1. p. 41-70. (Pesquisas Tributárias).

pode atingir as prestações onerosas de serviços de comunicação realizadas sob regime de direito privado, portanto, em caráter negocial.⁸⁷

Da mesma forma entende Celso Marcelo de Oliveira, que ressalta que a onerosidade da disponibilização dos meios necessários ao estabelecimento da relação comunicativa é pressuposto para caracterizar a prestação do serviço tributável. A utilidade do serviço deve, portanto, ser traduzida como fornecimento para os meios que possibilitem a comunicação.⁸⁸

Hugo de Brito Machado, por sua vez, entende que:

Em se tratando, porém, de serviço de comunicação, a qualificação se fazia necessária para que não pretendessem os Estados tributar, por exemplo, empresas de rádio, ou de televisão, pela comunicação que fazem a seus ouvintes ou telespectadores. Essa comunicação, sendo gratuita, não é tributável.⁸⁹

Celso Marcelo de Oliveira traz os ensinamentos de Aires Barreto para definir a expressão comunicação. Para este autor, há comunicação humana toda vez que exista uma troca de significações, já que os participantes do ato comunicativo têm os mesmos conhecimentos sobre os símbolos emitidos. A significação comum dos símbolos, para as pessoas envolvidas no processo é pressuposto da existência de comunicação.⁹⁰

Além disso, o serviço de comunicação presume que os instrumentos fornecidos para comunicação sejam disponibilizados a terceiros, ou seja, o beneficiário não deve ser o próprio agente que proporciona condições para que a comunicação.⁹¹ “Se uma empresa tem o seu próprio serviço especializado privado não fica sujeita ao ICMS. Se, porém, outra empresa lhe presta este serviço, haverá tributação”⁹²

A evolução da tecnologia permitiu que a comunicação fosse expandida de forma a alcançar inúmeros receptores indeterminados. Roque Antônio Carrazza sustenta que o ICMS alcança apenas o serviço de comunicação, ficando excluída desta hipótese de incidência, o serviço de difusão de mensagem⁹³. Ricardo Lodi Ribeiro entende que no caso do serviço que

⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Ibidem. p. 115.

⁸⁸ OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Direito Tributário e a Internet**. Campinas: LZN Editora, 2004. p. 99.

⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Ibidem. p. 394

⁹⁰ OLIVEIRA, Celso Marcelo de. Ibidem. p. 100

⁹¹ OLIVEIRA, Celso Marcelo de. Ibidem. p. 99.

⁹² COSTA, Alcides Jorge. apud. OLIVEIRA, Celso Marcelo de. Ibidem. p. 99.

⁹³ CARRAZZA, Roque Antônio. Ibidem. p.116.

os veículos de difusão (televisão e rádio) prestam quando oferecem espaço para publicidade não haveria espaço para o ICMS, mas para o ISS. “A propaganda, por ser uma utilidade prestada ao vendedor dos bens ou serviços, e não relação comunicativa entre o emissor e o receptor da informação, sendo este mero objeto da propaganda, não está no campo constitucional do ICMS, mas do ISS”.⁹⁴

Ives Gandra da Silva Martins lembra que a competência para legislar sobre a matéria de comunicação, que está no art. 21, incisos XI e XII da Constituição Federal, é da União, não cabendo aos estados definir quais são os meios de telecomunicação. A lei de telecomunicações, mais precisamente seu art. 61, silenciou quanto aos serviços prestados pelos provedores de internet. A redação do artigo é categórica ao excluir os serviços de valor adicionado do espectro de serviços de telecomunicações.⁹⁵

Para Ricardo Lodi Ribeiro, que adota um conceito bastante amplo para a expressão “serviço de comunicação”, não há sentido em defender a intributabilidade pela via do ICMS dos serviços postais e de radiodifusão. Segundo sua análise a principal razão para afirmar que existe alguma diferença juridicamente relevante nos conceitos de “serviço de comunicação” e “serviço de radiodifusão” são levantadas principalmente porque o legislador constituinte, quando tratando da competência da União, no art. 21 da CF/88, indicou no inciso XI competência para “explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações (...)”. O Inciso XII, por outro lado, atribuiu a competência, também à União para “explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: a) os serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens”.⁹⁶

Tese esta encampada por Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari. Ricardo Lodi Ribeiro explica que em virtude da amplitude da expressão constitucional, qualquer meio de comunicação pode ser tributado pelo ICMS, seja ela postal, por radiodifusão, telecomunicação sonora ou de imagens, telefonia etc.

Ocorre que, a diferença conceitual estabelecida por Humberto Ávila⁹⁷ para a distinguir *comunicação* e *difusão* é de natureza lógica e conceitual. O que particulariza os conceitos é possibilidade de determinação dos receptores da mensagem. Não se trata de mera

⁹⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Ibidem, p.143-163.

⁹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Ibidem. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Ibidem 86. p. 48.

⁹⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Ibidem, p.143-163.

⁹⁷ ÁVILA, Humberto. Apud, RIBEIRO, Ricardo Lodi. Ibidem, p.143-163.

topografia legislativa-constitucional, pois das palavras de fato decorrem sentidos diversos. O parâmetro para definir se radiodifusão é uma forma de comunicação deveria ser extraído da legislação infraconstitucional, já que não basta a interpretação .

Da mesma forma, Roque Antônio Carrazza explica que uma mensagem transmitida para indeterminadas pessoas, por exemplo, via televisão ou rádio, trata-se de uma simples difusão de mensagens, não tributável via ICMS. Ademais, há uma simples expectativa da emissora de que algum destinatário receba a transmissão.⁹⁸

A maior problemática para definir a incidência ou não deste tributo, de fato reside no conceito de comunicação, que apesar de ter conceitos apresentados por diversos tributaristas, ainda não são suficientes para determinar todos os questionamentos. Seria possível admitir uma “comunicação” entre humanos e máquinas? Ou ainda, seria admissível a incidência deste tributo na “comunicação” realizada entre várias máquinas?

Posto isso, esta hipótese de incidência presume (i) o oferecimento de instrumentos que possibilitem terceiros a realizar comunicação; (ii) em um acordo entre partes oneroso; e (iii) que implique na comunicação entre o beneficiário do serviço e outra pessoa.

1.2.5. ICMS sobre consumo de energia elétrica

Este ICMS recai sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou o consumo de energia elétrica. É a conclusão arrebatada da redação do art. 155, 2º, X, b e §3º, da CF/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
 § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
 X - não incidirá:
 b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
 § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de

⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. Ibidem. p.117.

petróleo, combustíveis e minerais do País.

A redação do inciso II não traz expressamente a energia elétrica para o campo de incidência do ICMS, no entanto o § 3º determina que não deverá incidir nenhum outro imposto que não o ICMS, o Imposto sobre Importação e o Imposto sobre Exportação, sobre operações que envolvam energia elétrica. A correta compreensão do dispositivo exige, portanto, uma interpretação a contrario sensu. Se não incidirá nenhum outro imposto sobre operações relativas a energia elétrica em âmbito interno dos Estados, o ICMS é o único tributo a incidir.

Ou seja, para submeter ao âmbito de incidência do ICMS o fornecimento de energia elétrica, que se trata de um bem incorpóreo, foi necessário que este conceito de mercadoria sofresse um “tempero constitucional”, que se materializou no § 3º do art. 155 da CF/88. Isso se deu justamente porque o conceito de mercadoria para a maioria da doutrina, conforme já demonstrado exaustivamente, trata-se de bem corpóreo.

A equiparação da energia elétrica à mercadoria (ou simplesmente bem corpóreo) não é novidade no ordenamento jurídico brasileiro. No âmbito penal, há muito tempo energia elétrica é equiparada à coisa móvel, a fim de caracterizar o crime de consumo não autorizado de energia elétrica como furto.⁹⁹ Daí porque a relevância do estudo dessa hipótese de incidência.

No julgamento da ADI 1.945, ainda que o ministro Nelson Jobim tenha divergido, bem observou o Ministro Ilmar Galvão que, se não houvesse na Constituição a previsão expressa de que o ICMS seria o único tributo a incidir sobre operações relativas a energia elétrica, jamais seria possível tributar esta hipótese, porque não se trata de mercadoria na forma do conceito clássico. Por outro lado, Nelson Jobim sustentou que a disposição expressa do § 3º do art. 155 da CF veio apenas evitar que houvesse incidência de impostos municipais sobre serviços que à época eram monopólio do Estado.¹⁰⁰

Caso não houvesse a expressão do art. 155, § 3º, CF, não haveria incidência do ICMS sobre energia elétrica. Afinal, o deslocamento da energia elétrica decorrente de um negócio jurídico não implica efetivamente na circulação de uma mercadoria, novamente, porque não há o suporte fático do conceito “mercadoria”. Da mesma forma ocorre com o software, que no fundo não passa de impulsos elétricos transmitidos pelas redes e lidos pelos

⁹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Ibidem*. p. 403

¹⁰⁰ STF, ADIn 1.945 – Seção – Relatora Ministra Cármen Lúcia – julgada liminar em 26/05/2010

computadores.

Sendo assim, estabelecidas as normas gerais do sistema tributário nacional, bem como devidamente apresentados os limites das hipóteses de incidência do imposto sobre circulação de mercadorias, passa-se à análise do suporte fático sobre o qual, por meio do Convênio CONFAZ 181/2015 se pretende fazer incidir o imposto sob exame.

CAPÍTULO II

2. A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS NO CONTEXTO DIGITAL

Neste momento do estudo, impera seja traçado um panorama entre a situação fática e seus efeitos jurídicos, tanto tributários quanto civis. A fim de verificar a ocorrência de alguma das hipóteses de incidência do ICMS, é importante analisar detalhadamente os fatos que compõem o meio digital, somente para aí então, concluir a ocorrência ou não do fato gerador do imposto.

Em algumas situações é possível verificar pontos de contato entre as hipóteses de incidência do ICMS e os fatos que se desenrolam na “aquisição” de softwares.¹⁰¹ A segunda parte deste capítulo será dedicada exclusivamente para confrontar a situação fática com a hipótese de incidência em comento.

2.1. DIREITO E INTERNET

A internet, como será demonstrado a seguir, surge num momento político mundialmente conturbado. Neste tópico, a pretensão é de esclarecer minuciosamente os fatos que ocorrem e se desencadeiam para que informações contidas numa máquina, localizada em um local do mundo, sejam encaminhadas a outra máquina, fisicamente estabelecida a quilômetros de distância.

Pretende-se, outrossim, analisar os instrumentos jurídicos atualmente existentes no ordenamento jurídico brasileiro que se propõe a disciplinar conflitos, seja envolvendo o meio exclusivamente digital, ou não.

2.1.1. A evolução da tecnologia – do mainframe à internet

O mundo sofreu nas últimas décadas modificações profundas no plano econômico, social e político. Da mesma forma, por reflexo das modificações da sociedade, o direito deve

¹⁰¹ Como será demonstrado mais adiante, a expressão “aquisição” não é adequada à operação que autoriza o usuário a utilizar um software.

acompanhar essas mudanças, sob pena de se tornar obsoleto diante de conflitos ocorridos com as novas ferramentas do mundo moderno. Neste contexto, as redes sociais encurtaram as distâncias e, além de se tornar ambiente de manifestações triviais e descontraídas, também comporta embate de ideias de forma democrática.

A civilização humana nos últimos milênios sofreu uma série de evoluções tecnológicas, porém até menos de um século atrás estruturava-se principalmente a partir de coisas materiais, ou, nas palavras de Marco Aurélio Greco, em átomos. O valor das coisas era atribuído de acordo com as características materiais, inclusive da composição atômica. Por exemplo um anel de ouro, diamante, cobre, latão teriam valores diferentes. O valor das coisas estava atrelado aos seus atributos físicos, algo palpável e tangível.¹⁰²

As normas jurídicas, por sua vez, até então regulavam condutas que envolviam o relacionamento do ser humano com coisas físicas e tangíveis, como por exemplo o furto (apropriação indevida de uma coisa), a propriedade (direito de usar, gozar e dispor de algo), posse, e tantos outros institutos jurídicos idealizados para bens com propriedades materiais. A classificação poderia comportar a característica excludente de um bem móvel ou imóvel, por exemplo. Assim, o legislador elegeu como critério para incidência dos tributos conceitos que, no caso das obrigações de dar, exprimiam objetos, como as mercadorias, sujeitas ao ICMS. Não havia desequilíbrio ou dúvida quanto a situação material das coisas, pois a oposição do virtual ao real até então sequer tinha sido aventada.¹⁰³

Ocorre que o contexto atual é completamente diferente. Nos últimos 20 a 30 anos as relações jurídicas passaram também a acontecer em um universo que não é composto apenas por átomos, mas também por *bits*¹⁰⁴. Essa nova civilização, que realiza negócios jurídicos ora envolvendo apenas átomos, ora apenas bits, ora os dois, demanda do ordenamento jurídico adaptação a fim de regular esses atos, além de garantir a resolução de litígios que porventura possam ocorrer neste meio e possibilitar a tributação deste novo universo.

A modalidade puramente virtual altera profundamente as relações, pois atualmente, uma mensagem não necessariamente precisa estar vinculada a um suporte físico (por exemplo, papel).

¹⁰² GRECO, Marco Aurélio. Ibidem. p. 16.

¹⁰³ GRECO, Marco Aurélio. Idem.

¹⁰⁴ Palavra composta por aglutinação decorrente dos termos “binary digits”.

Não bastasse a incrível transformação que uma ferramenta capaz de realizar uma série de funções sozinha poderia realizar, a partir do momento em que se verificou viável conexão para transferir os mesmos dados entre máquinas à distância, ocorreu uma complexa transformação nas relações humanas. A informação passou a transitar numa velocidade antes inimaginável, possibilitando a conexão dos dois lados do mundo.

O sintetizador digital viabilizou, num ambiente *sui generis*, o intercâmbio (interface) de imagens, sons, textos escritos, o que uniformiza, ao nível sígnico (bits), o cinema, o rádio, a radiotelevisão, o jornalismo, as telecomunicações e tantas outras mídias. E, poderíamos dizer, em acréscimo, ao que diz Santaella, “graças à capacidade do computador para transformar em impulsos eletrônicos toda informação de dados, voz e vídeo, nesse universo, não há signo que não possa ser absorvido, traduzido, manipulado e transformado”, que não há signo que não possa ser também transmitido.¹⁰⁵

A história da internet, segundo Júlio Maria de Oliveira, pode ser considerada “um fruto bom de uma árvore ruim”, pois nasceu em berço militar como consequência do pavor comunista norte-americano no auge da guerra fria.¹⁰⁶

Em um primeiro momento surge uma rede com intuito de transmitir dados informáticos. Para que isto ocorresse, era necessário uma máquina dedicada a centralizar a conexão de todas as outras, de forma que todos dados deveriam passar por ela para serem enviados para outras máquinas. Funcionava como uma central de recebimento e remessa de dados. Essa era a função do *mainframe*. O fato de todas as máquinas dependerem de uma para que todo o sistema funcionasse fragilizava a segurança, pois caso aquela máquina fosse atacada, toda a rede teria suas operações sobrestadas.

Assim, a fim de melhorar a segurança do sistema de transmissão de dados, os militares desenvolveram o Arpanet (apresentado pela Agência de Projetos de Pesquisa Avançada militar dos EUA). Em oposição ao *mainframe*, esta nova tecnologia descentralizava a inteligência de forma que o sistema ficaria ativo em caso de ataque, já que não havia centro inteligente, mas todos os computadores na rede operariam de forma independentes.

A fim de estudar e desenvolver o Arpanet, desde logo, o sistema foi difundido no meio universitário americano. Uma série de computadores estavam conectados. Em janeiro de

¹⁰⁵ OLIVEIRA, Júlio Maria de. Ibidem. p.102-103.

¹⁰⁶ OLIVEIRA, Júlio Maria de. Ibidem. p.107.

1971 tínhamos eram apenas 13 computadores conectados na rede, número que cresceu para 23 em abril do ano seguinte e para 38 em dois anos.¹⁰⁷ As conexões Arpanet ainda utilizavam linhas telefônicas que atingiam a limitada velocidade de 56 kbps.

Não demorou muito para que o sistema de rede despontasse, forçando uma separação entre a rede militar, denominada Milnet, e uma rede sem conteúdo militarizado, conhecida à época por NSF-NET.

O modo de transmissão de longas mensagens também teve de ser repensado, pois a frequência contínua em velocidade acelerada de bits poderia comprometer seu conteúdo. Ademais, a perda de uma mínima parte da informação poderia comprometer a integral compreensão de seu conteúdo. Sendo assim, criou-se o sistema de *packet-switching*¹⁰⁸ que consistia em fragmentar a mensagem em pedaços menores, o que significa que ao invés de enviar a mensagem em bloco (como se fosse uma carta), os equipamentos eletrônicos fracionariam a mensagem em pedaços, de forma que cada um deles poderia seguir caminhos diferentes dentro da rede.

Essa tecnologia faria com que o fluxo deixasse de ser linear, de forma que os dados de uma informação, segmentado em diversos pacotes, seguiriam inúmeras rotas diferentes, formando uma verdadeira malha.¹⁰⁹

Todos estes fragmentos de mensagem estariam destinados ao mesmo IP. Conforme chegam os fragmentos da mensagem, conhecidos como pacotes, a tecnologia conhecida por TCP (Transmission Control Protocol), como um mecanismo de controle de erro, verificaria se todas as informações recebidas seriam suficientes para a máquina operar aqueles dados e, caso estivesse faltando alguma coisa, solicitaria novamente ao servidor. A mensagem apenas seria considerada como recebida se todos os pacotes chegassem ao destinatário.¹¹⁰

Mesmo com essa separação, as duas redes, a Milnet e a NSF-NET, ficaram ligadas graças a uma técnica chamada Internet Protocol (IP) que possibilita ao tráfego de informações ser roteado de uma rede para outra. Em combinação com Transmission Control Protocol (TCP) que controla transferência eletrônica.¹¹¹

A união dessas duas tecnologias levou ao desenvolvimento do Protocolo TCP-IP,

¹⁰⁷ <https://sites.google.com/site/sitesrecord/o-que-e-arpanet>. Acesso em: outubro de 2016.

¹⁰⁸ Tradução livre da autora: troca de pacotes.

¹⁰⁹ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. Ibidem. p. 64.

¹¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. Ibidem. p. 126.

¹¹¹ PACITTI, Tércio. **Do fortran à internet**. p. 177. Apud OLIVEIRA, Júlio Maria de. Ibidem. p.107.

que possibilitou (e até hoje possibilita) a comunicação entre todos os computadores através da troca de pacotes. Pacote é o nome técnico para a menor unidade de informação que trafega na Internet por meio do Protocolo TCP-IP.

Em 1987 a NSF (National Science Foundation) permitiu o acesso da comunidade de ensino e pesquisa do Brasil à NSF-NET. Não demorou muito para que o NCE-UFRJ conseguisse permissão do governo brasileiro para que as universidades brasileiras se conectassem à rede mundial. A primeira lei a regulamentar a matéria no Brasil foi a lei ordinária 7.232/84 (ainda com boa parte em vigor), que trata de classificar atividades relativas a informática em subgrupos, um deles relativo apenas aos softwares (programas de computador), enquanto o outro tratava de serviços de hardware¹¹², além de dispor sobre as políticas nacionais de investimento e desenvolvimento na área. Em 1987 foi aprovada a Lei Ordinária 7.646/1987 que, em conjunto com o Decreto 96.036/1988, se prestava a definir tutela jurídica da proteção dos softwares.

A Constituição Federal, em seu art. 22, inciso IV, reservou à União a competência privativa para legislar sobre informática, o que para Tarcísio Queiroz Cerqueira, implica em limitar os Estados e os Municípios a fazê-lo apenas em questões muito específicas, inclusive quanto a sua tributação, pois este tema não foi até então tipificado como tributável por qualquer dos entes da federação¹¹³.

No início dos anos 90 a difusão da internet ultrapassou a marca de um milhão de usuários e iniciou a utilização comercial da rede. Algumas empresas precursoras montaram redes de comunicação de forma a lucrarem com estas conexões.¹¹⁴ No ano de 1997 o mercado mundial de tecnologia da informação movimentou em torno de US\$ 790 bilhões de dólares.¹¹⁵ Com a proliferação infinita de informações no meio digital, aos poucos foram surgindo mecanismos de busca como o Google, que teve sua sociedade registrada em setembro do ano de 1998.¹¹⁶

No mesmo ano de 1998 foi aprovada no Brasil a lei ordinária 9.609/98, que

¹¹² CERQUEIRA, Tarcísio Queiroz. In: ROVER, Aires José (Org.). **Direito, Sociedade e informática: Limites e perspectivas da vida digital**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2000. p. 153.

¹¹³ CERQUEIRA, Tarcísio Queiroz. In: ROVER, Aires José (Org.). Ibidem. p. 153.

¹¹⁴ OLIVEIRA, Celso Marcelo de. Ibidem. p. 39.

¹¹⁵ OLIVEIRA, André da Silva. In: ROVER, Aires José (Org.). Ibidem. p. 159.

¹¹⁶ <https://www.google.com.br/about/company/history/#1998>. Acesso em: outubro de 2016.

substituiu a 7.646/87, tratando de apresentar regulamentação na seara do direito autoral dos desenvolvedores de software, além de trazer o conceito jurídico de programa de computador. Nos tribunais já era possível verificar a presença de julgados relativos a investida de tributar estas operações, seja do fisco municipal pelo ISS ou estadual pelo ICMS, à exemplo do relato abaixo:

Em São Paulo, em 16 setembro de 1991, em decisão sobre ação declaratória, o juiz da 8ª Vara da Fazenda Pública, de maneira inequívoca, prolatou sentença frustrando as pretensões da Fazenda Pública Estadual, declarando que o imposto devido nas operações comerciais com *software* deverá, sempre ser o ISS-Imposto Sobre Serviços, tendo em vista que o comércio de *software* se resume na cessão, pelo proprietário, do uso, com restrições e sem exclusividade, de um programa de computador, sendo, tal característica, o “*quantum satis* para se afastar a incidência do ICMS, que toma como contribuinte deste tributo estadual quem tem a titularidade para trasladar a mercadoria, transferindo a propriedade, o que não se verifica com o contrato de uso do software. (...) Na forma de atuação constante do contrato de licença, claro que não se trata de operação de circulação de mercadorias – no campo das comunicações, mas de serviço, cujas embalagens seriam as fitas ou disquetes, com enquadramento no item 24 da lista anexa à LC no 56/87.”¹¹⁷

“Nascida militar, metamorfoseada em científica, massificada a seguir, a internet foi celeremente transformada num veículo comercial”¹¹⁸. Como bem aponta Luis Carlos Cancellier de Olivo, justamente porque o objetivo do capital é o lucro, é que o virtual se torna conveniente no sistema econômico capitalista. Com a desmaterialização da moeda, o valor não está mais nos objetos (barra de ouro, na peça de diamante ou no papel moeda), mas numa informação virtual que pode ser lida por uma combinação binária, bem como, com um comando atravessa fronteiras alfandegárias de um canto a outro do mundo¹¹⁹.

Márcia de Freitas de Castro Neme e Amal Ibrahim Nasrallah definiram internet como “uma rede de computadores, por onde trafegam dados e conhecimentos, de âmbito mundial, que visa à total liberdade de troca de informações, o que torna possível a ocorrência de uma integração universal”¹²⁰.

¹¹⁷ CERQUEIRA, Tarcísio Queiroz. In: ROVER, Aires José (Org.). Ibidem. p. 149.

¹¹⁸ ASCENSÃO, José de Oliveira. **Estudos sobre Direito da Internet e da Sociedade da Informação**. Coimbra: Livraria Almedina, 2001. p. 18.

¹¹⁹ OLIVO, Luis Carlos Cancellier de. **Aspetos do direito tributário no ambiente de redes tecnológicas informacionais**. Tubarão: Editorial Studium, 2005. p. 24.

¹²⁰ NEME, Márcia de Freitas Castro, NASRALLAH, Amal Ibrahim. A tributação das operações envolvendo TV a cabo e ‘direct-to-home’, Internet e ‘paging’ – ICMS x ISS. In Revista de Direito Tributário 73, Malheiros Editores, p. 227. Apud OLIVEIRA, Celso Marcelo de. Ibidem. p. 44.

A internet é certamente um ambiente vivo onde diversas comunidades e instituições podem se comunicar. O recente Marco Civil da Internet, lei 12.965/2014, define internet como “o sistema constituído do conjunto de protocolos lógicos, estruturado em escala mundial para uso público e irrestrito, com a finalidade de possibilitar a comunicação de dados entre terminais por meio de diferentes redes”.

Nos últimos anos o maior avanço da internet foi a possibilidade de acessá-la através de smartphones em qualquer lugar, o que simplificou em muito o acesso, além de ter popularizado seu uso. Há especulações acerca do próximo grande salto tecnológico que integrará todos os tipos de eletrodomésticos e objetos. Esta próxima inovação, no entanto, apenas ocorrerá após a implantação da tecnologia do IPV6, que aumentará o número de endereços IPs disponíveis¹²¹.

2.1.2. Definição e natureza mecânica dos Softwares

As mudanças ocorridas com a evolução tecnológica da informática foram suficientes para elevar um direito que vinha sendo estudado, até então, apenas para disciplinar direitos de obras, imagem. Assim, os direitos autorais passaram a ser potencializados a fim de ser adequado para disciplinar as inovações tecnológicas¹²².

A transação de bens materiais será sempre importante para a economia, entretanto, neste contexto de mudanças, os bens intangíveis têm se tornado cada vez mais elementos centrais da dinamicidade comercial contemporânea.¹²³ “O virtual passa a ter valor próprio, independente do seu suporte físico”¹²⁴.

A fim de compreender a natureza jurídica de um software é necessário compreender o processo mecânico de sua operação. Para tanto, Marco Aurélio Greco traz os ensinamentos de Adam Osborne, que elucida o seguinte: a memória de um computador consiste numa sequência de “estados elétricos”, que variam em duas posições diferentes, convencionados como se fossem equivalentes a 0 e 1, denominados bits¹²⁵. Tais posições de memória são,

¹²¹ Sobre IPV6 veja https://www.youtube.com/watch?v=JbLr_C-HLk&feature=youtu.be. Acessado em out/2016.

¹²² GRECO, Marco Aurélio. Ibidem. p. 17.

¹²³ CORRÊA, Gustavo Testa. **Aspectos Jurídicos da Internet**. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 38.

¹²⁴ GRECO, Marco Aurélio. Ibidem. p. 17.

¹²⁵ GRECO, Marco Aurélio. Ibidem. p. 89.

deveras, elementos de metal que conseguem manter cargas magnéticas em uma direção ou outra, ocasionadas pelo trânsito da eletricidade em numa ou noutra direção.

Com efeito, caso a memória esteja magnetizada numa direção, assume a convenção equivalente à carga 0; por outro lado, caso a direção da memória seja contrária, assumirá a carga 1. Uma sequência de zeros e uns pode ser traduzida em símbolos que compõem a língua humana, ou mesmo podem significar comandos a serem operados pela máquina. É evidente que o funcionamento de um computador é muito mais complexo do que mecanismo acima exposto, no entanto é importante observar que as informações são apenas transportadas por meio de cargas magnéticas.

Atualmente, além da transmissão de dados por cargas magnéticas, a linguagem binária pode ser transportada a longas distâncias numa elevada velocidade por meio de cabos de fibra ótica, que transmitem da mesma forma como no mecanismo acima explicado, pela presença ou ausência de luz.

Em última análise, software é um conjunto de instruções que uma máquina entende, interpreta e executa, escrito numa sequência de comandos em uma linguagem ininteligível ao ser humano. Para elucidar tal informação o autor traz a equivalência da palavra “CONTRATOS” em código binário, o que resulta numa sequência de 64 bits.

A partir de dados inseridos no disco rígido por comandos do usuário, o processo realizado pelo computador é de armazená-los, para futuramente resgatar e fornecer a mesma informação. O grande responsável pelo controle da informação armazenada e por harmonizar todos os componentes físicos é o sistema operacional, que também é um software.¹²⁶ Quando faz-se uma transferência eletrônica de dados de um software via internet (download), o computador através do qual o usuário solicitou os dados do programa receberá uma cópia de toda a gigantesca composição binária.¹²⁷

O processo de desenvolvimento de um software envolve duas etapas. Num primeiro momento é redigido a programação em linguagem ou código de programação, que consiste em instruções básicas. Estas instruções em conjunto são chamada de código fonte (*source*), que pode ser aberto (como é o caso do navegador Mozilla, ou dos sistemas operacionais Linux e

¹²⁶ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. Ibidem. p. 49.

¹²⁷ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. Ibidem. p. 59.

Android) ou fechado (como os programas da Microsoft ou o IOS da Apple). Essa primeira linguagem inserida pelos programadores é em parte uma linguagem mais semelhante a natural para o ser humano.¹²⁸

Num segundo momento ocorre a compilação, que consiste num processo de transformação dessas funções básicas em processos ou comandos executáveis e inteligíveis para a máquina.¹²⁹ Estes códigos são compostos de instruções interpretáveis pelo processador que manipulará os algoritmos e trará utilidades ao usuário.

Par Bill Gates software é “um grupo de regras que pode ser dado à uma máquina para instruí-la como realizar determinadas tarefas”¹³⁰. Não é muito distante disso o conceito apresentado legislador brasileiro na lei 9.609/1998, vejamos:

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.¹³¹

Apesar de a redação do dispositivo definir o conceito de “programa de computador”, não há dúvidas de que o conceito se aplica também aos softwares, que para todos os efeitos são expressões sinônimas. Isto porque a tradução literal da palavra “software” do inglês para o português, significa “programa de computador”. É evidente que a origem da palavra se deu pela justaposição de outros dois termos: “soft” + “ware”. “Soft” significa significa leve, suave, simples flexível, enquanto “ware” significa mercadoria¹³².

A contraposição do termo “software”, seria dos componentes físicos de um computador, que são chamados de “hardware”, ou segundo o dicionário de etimologia online¹³³ “physical components of a computer”.

¹²⁸ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. Ibidem. p. 60.

¹²⁹ ALBUQUERQUE, Adriana Haack Velho de. In: BLUM, Renato M. S. Opice; BRUNO, Marcos Gomes da Silva; ABRUSIO, Juliana Canha (Org.). **Manual de Direito Eletrônico e Internet**. São Paulo: Lex Editora, 2006. Cap. 23. p. 91.

¹³⁰ GATES, Bill. MYHRVOLD, Nathan. RINEARSON, Peter. The Road Ahead. Apud. GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. Ibidem. p. 49.

¹³¹ GRECO, Marco Aurélio. Ibidem. p. 17.

¹³² A tradução foi constatada em mais de um dicionário online. À exemplo, consulte <http://michaelis.uol.com.br/busca?r=1&f=1&t=0&palavra=ware>. Acesso em nov/2016.

¹³³ http://www.etymonline.com/index.php?term=hardware&allowed_in_frame=0. Acesso em nov/2016.

Ao final, os programas, sejam sistemas operacionais ou aplicativos, passam a ordenar uma série de comandos aos dispositivos periféricos desempenhando as funções designadas.¹³⁴ São estes os comandos que reproduzem imagens, sons e que sintetizam as mais diversas aplicações.

Das formas constantes ordenamento jurídico brasileiro, este conjunto de comandos sintetizado e compilado, mais se aproxima às obras intelectuais, razão pela qual os autores consideram software como um bem imaterial suscetível a proteção da propriedade intelectual contida na esfera dos direitos autorais. Como sua composição é de comandos gravados em posições eletrônicas, a realização de uma cópia acaba por reproduzir seu conteúdo de forma idêntica. Essa composição não habita o mundo físico, embora tenha implicações práticas.¹³⁵

É no mesmo sentido que aponta Marco Aurélio Greco:

Como conjunto de instruções voltadas para o funcionamento da máquina (programa-objeto) o software não é captável pelos sentidos humanos, por corresponder a um certo tipo de magnetização de posições de memória do computador, efetuado numa determinada sequência. Portanto, não é um bem corpóreo.¹³⁶

Ao contrário da maioria das obras intelectuais, os softwares quando desenvolvidos com o objetivo de distribuição ao usuário, não são objeto de contrato de compra e venda, mas de licenciamento.¹³⁷ Apesar de o licenciamento ocorrer com a aquisição de uma mídia física, a qual contém os dados do software, a compra e venda ocorre apenas com o suporte físico. O conteúdo gravado na mídia física, que é o programa, será objeto apenas do licenciamento, como será melhor explicado mais adiante.

Essa relação jurídica *sui generis* é decorrência das características peculiares do objeto do negócio jurídico. O usuário não é proprietário do software, mas tem o direito de usá-lo, sem alterar seu conteúdo (código fonte). A Constituição Federal, nos incisos IX, XXVII e XXVIII do art. 5º, assegura a liberdade de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, pertencendo apenas ao autor, ou na hipótese de obra coletiva, aos autores o

¹³⁴ ALBUQUERQUE, Adriana Haack Velho de. In: BLUM, Renato M. S. Opice; BRUNO, Marcos Gomes da Silva; ABRUSIO, Juliana Canha (Org.). Ibidem. p. 474.

¹³⁵ KAMINSKI, Omar; PESSERL, Alexandre. In: BLUM, Renato M. S. Opice; BRUNO, Marcos Gomes da Silva; ABRUSIO, Juliana Canha (Org.). p. 489-520.

¹³⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 91.

¹³⁷ KAMINSKI, Omar; PESSERL, Alexandre. Idem..

direito de utilização, publicação, reprodução, fiscalização do aproveitamento econômico, das obras que criarem e que participarem.¹³⁸

Neste sentido, no começo deste século ganhou força nos tribunais superiores a tese de que “o programa de computador (software) possui natureza jurídica de direito autoral (obra intelectual), e não de propriedade industrial, sendo-lhe aplicável o regime jurídico atinente às obras literárias”¹³⁹.

Para melhor compreender os negócios jurídicos realizados com os softwares, convém tecer alguns comentários acerca dos direitos autorais do desenvolvedor, que é ramo da propriedade intelectual. A apropriação de bens imateriais não se dá da mesma maneira como a que ocorre com bens materiais.

No direito, o ramo que estuda a propriedade intelectual é dividido em duas grandes áreas: a propriedade industrial, que trata de direitos de natureza comercial, disciplinado pela lei nº 9.279/1996; e o direito autoral, que é considerado ramo conexo ao Direito Civil, sendo disciplinado pela lei nº 9.610/1998. Os direitos patrimoniais do autor (desenvolvedor) do software garantem ao seu titular a prerrogativa de utilizar, fruir e dispor da obra. Estes são os direitos que podem ser cedidos a terceiros.¹⁴⁰

A lei 9.609/1998, que trouxe ao ordenamento jurídico brasileiro proteção aos direitos do desenvolvedor de softwares, infelizmente veio apenas para regular e garantir estes direitos autorais, conferindo proteção ao código fonte.

A fim de comportar as contínuas evoluções tecnológicas, a legislação específica deverá ser adaptada. Certamente as transações envolvendo bens imateriais necessitarão de regras compatíveis¹⁴¹. Não basta que as transações sejam tratadas no comércio eletrônico como *negócio jurídico realizado entre ausentes*, pois, embora o instituto natural do direito civil seja suficiente para resolver algumas controvérsias, há vários outros aspectos que não se resolvem simplesmente com os institutos jurídicos idealizados a partir do direito material.

¹³⁸ KAMINSKI, Omar; PESSERL, Alexandre. Ibidem. p. 149.

¹³⁹ KAMINSKI, Omar; PESSERL, Alexandre. Ibidem. p. 504.

¹⁴⁰ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. Ibidem. p. 79-80.

¹⁴¹ CORRÊA, Gustavo Testa. Ibidem. p. 38.

2.1.3. Análise acerca das modalidades de comércio eletrônico

Gustavo Testa Corrêa ressalta que nem a natureza do objeto, nem a da transação em computadores são comparáveis à compra e venda de bens “em meio físico”. Não é possível aplicar as mesmas leis relacionadas à compra e venda de imóveis, automóveis, utensílios domésticos etc, a contratos envolvendo, por exemplo, banco de dados, sistemas de inteligência artificial, software, multimídia e comércio de informação pela internet.¹⁴²

Neste contexto é importante traçar uma linha que divide dois universos dentro do comércio eletrônico. Existem duas modalidades muito distintas de negócios jurídicos, um deles trata de comércio eletrônico de bens corpóreos, que utiliza a velocidade do eletrônico apenas como instrumento para dinamizar uma relação comercial. São, por exemplo, lojas virtuais ou portais de anúncio livre como Mercado Livre, Amazon, Submarino e tantos outros.

Esta modalidade que utiliza o meio eletrônico como ferramenta de negociação não oferece maiores desafios à legislação pré-existente ao universo virtual. É nesta hipótese que ocorre a aplicação do instituto civilista do negócio jurídico realizado entre ausentes. Neste caso não restam maiores dúvidas acerca das controvérsias, pois o objeto principal do negócio jurídico trata de bens corpóreos ou serviços tangíveis.

É evidente que o comércio eletrônico deu uma nova importância aos contratos entre ausentes, o que jamais poderia ser imaginado pelo legislador do século passado quando tratou do Código Civil e Comercial, que só poderiam considerar a contratação pelos correios ou telegrama.¹⁴³

A segunda é substancialmente diferente, pois o foco do negócio jurídico é justamente o comércio dos bens incorpóreos, como softwares, jogos, redes sociais ou utilidades exclusivamente virtuais.¹⁴⁴ O acesso do usuário ao objeto do negócio jurídico se dá pela transferência eletrônica de dados, podendo ocorrer por meio de uma mídia física ou por transferência de dados via internet. É principalmente sobre essa segunda modalidade de comércio que recai o Convênio Confaz 181, cujos termos serão objeto do próximo capítulo deste estudo.

¹⁴² CORRÊA, Gustavo Testa. Idem.

¹⁴³ GRECO, Marco Aurélio; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito e Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. 15 p.

¹⁴⁴ GRECO, Marco Aurélio. Ibidem. p. 51.

Para alguns autores, como Luis Antonio Nascimento Curi, comércio eletrônico deve representar apenas as transações econômicas que começam e terminam no ambiente virtual, ficando excluída deste conceito aquela transação que implica na remessa física de objetos.¹⁴⁵ Leo Krakowiak e Ricardo Krakowiak, em contrapartida, consideram que sim, deve haver uma distinção entre as modalidades, no entanto entendem que ambas são modalidades de comércio: uma que envolve a remessa de bens materiais adquiridos pelo meio digital; outra que resulta apenas na entrega de bens digitais.¹⁴⁶

Adriana Haack Velho de Albuquerque, por sua vez, também faz divisão das modalidades de contrato, porém entende tratar de “contratos eletrônicos” aqueles que firmados por meio eletrônico (o meio virtual como instrumento), enquanto os “contratos informáticos” seriam aqueles que tem por objeto bens ou serviços de informática.¹⁴⁷

Há também quem segregue estas duas categorias em Comércio Eletrônico Direto ou Indireto, sendo que na primeira há remessa física, enquanto na segunda há o comércio de bens e serviços puramente digitais ou informáticos.¹⁴⁸

Fazendo uma análise acerca dos atributos jurídicos do software, Renato Lacerda de Lima Gonçalves aponta que são bens móveis (art. 82 do CC/02), infungíveis (art. 85 do CC/02), inconsumíveis (art. 86 do CC/02), indivisíveis (art. 87 do CC/02), singulares (art. 89 do CC/02), principais (art. 92 do CC/02) e abstratos (art. 92 do CC/02).¹⁴⁹

Acerca da natureza jurídica dos softwares, sob uma perspectiva um pouco diferente, o Supremo Tribunal Federal adotou a sistematização de Rui Saavedra, que entende ser possível classificar softwares em três categorias as quais observam o grau de padronização: (i) *standard*; (ii) por encomenda; e (iii) adaptados ao cliente.¹⁵⁰

¹⁴⁵ CURI, Luis Antônio Nascimento. Apud. OLIVO, Luis Carlos Cancellier de. Ibidem. p. 70.

¹⁴⁶ KRAKOWIAK, Leo; KRAKOWIAK, Ricardo. Tributação aduaneira e problemas jurídicos decorrentes da informatização do comércio exterior. In: GRECO, Marco Aurélio; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Ibidem. p. 55-75.

¹⁴⁷ ALBUQUERQUE, Adriana Haack Velho de. In: BLUM, Renato M. S. Opice; BRUNO, Marcos Gomes da Silva; ABRUSIO, Juliana Canha (Org.). Ibidem. p. 480.

¹⁴⁸ PEREIRA, Alexandre Libório Dias. Comércio electrónico na sociedade da informação: da segurança técnica à confiança jurídica. Coimbra, Almedina, 1999. p. 14. Apud. OLIVO, Luis Carlos Cancellier de. Aspectos jurídicos do comércio eletrônico. In: ROVER, Aires José (Org.). Ibidem, 2000.

¹⁴⁹ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. Ibidem. 77-78 p.

¹⁵⁰ SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software e a Internet**. Lisboa: Don Quixote, 1998. p. 29. Apud BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Recurso Extraordinário n. RE-176626-3-SP. Recorrente: Estado

Nesta análise, os softwares com menor padronização seriam os chamados pelo autor de *standard*, que em tradução literal significa “padrão”, ou programa padronizado. Do nome da categoria já é possível inferir que se trata de uma modalidade de software que se destina a uma pluralidade de utilizadores com objetivo de fabricação e venda em massa.

Uma segunda categoria contém os programas produzidos por encomenda do cliente, que implicam numa contínua alteração do código matriz do software de forma a criar, adaptar ou melhorar ferramentas conforme demandado pelo cliente. Esta categoria trata de programas completamente customizados às demandas do cliente. A melhor analogia para compreender esta modalidade é associar o trabalho de um desenvolvedor do programa de computador com o trabalho realizado por um alfaiate, pois ambos desenvolvem produtos nas exatas medidas e conforme instruções fornecidas pelo consumidor.

Descrevendo a mesma espécie de contrato, outro estudioso português chama de contrato de desenvolvimento de softwares: “são aqueles em que uma empresa cliente pede à empresa de bens informáticos a criação de programas adequados às suas necessidades”.¹⁵¹ Neste caso, tem-se uma obrigação de fazer, associada à prestação de serviços.

A terceira categoria, por sua vez, implica numa forma híbrida das duas primeiras. Nesta customização são absorvidos os softwares que tem base nos *standard*, porém em vista de demandas específicas são realizados ajustes de customização do código do programa. Essas adaptações podem ser realizadas pelo fornecedor ou pelo usuário, desde que com a devida permissão para alteração do código.

É o que ocorre, geralmente, com softwares cujo código fonte é aberto. Assim, outros desenvolvedores podem livremente criar outros softwares para operar em conjunto com aquele software inicial. Exemplo disso são os aplicativos para smartphones que operam sobre o sistema operacional Android.

Na oportunidade em que o STF proferiu a decisão do julgado supracitado, tratou de definir quando deveria incidir o ISS e o ICMS. Por esta razão, em seu voto o Relator Ministro Sepúlveda Pertence explicou que independentemente da “modalidade de software” objeto da

de São Paulo. Recorrido: Munps Processamento de Dados Ltda. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 1ª Turma. Julgado em 10 de novembro de 1998. Publicado no DJU de 11 de dezembro de 1998. fls. 318.

¹⁵¹ ASCENSÃO, José de Oliveira. Ibidem. p. 40-41.

relação jurídica, é certo que não haverá confusão entre a aquisição do exemplar e o licenciamento (ou cessão do direito de uso)¹⁵². Isso porque são contratos de naturezas completamente distintas como será demonstrado a seguir.

Apesar da brilhante análise de Rui Saavedra, Renato Lacerda de Lima Gonçalves aponta que, embora a sistemática distinção entre softwares “de prateleira”, “standard” e “customizados” seja uma excelente análise da relação econômica realizada (e, portanto, pré-jurídica), não há nada no ordenamento jurídico brasileiro que faça qualquer menção a mais de uma “espécie de software”. Sendo assim, é importante observar que esta classificação não é uma sistemática que observa preceitos jurídicos extraídos das normas brasileiras. É também assim que entende Roque Antônio Carrazza¹⁵³.

O ponto levantado pelo autor tem pertinência, pois na oportunidade em que analisou o RE-176626-3-SP, observou que a posição adotada pelo Ministro relator poderia considerar um mesmo software como potencialmente objeto da tributação tanto do ISS quanto do ICMS, a depender de determinadas características (produção em massa vs cópia única ou produzido sob encomenda vs vendido no varejo).¹⁵⁴

2.1.4. Negócios jurídicos realizados no meio virtual

Como já havia apontado Adriana Haack Velho de Albuquerque, a utilização do termo “compra e venda” quando da comercialização de softwares é imprecisa, visto que o contrato de compra e venda pressupõe a transferência de propriedade de um bem, o que não acontece com softwares.¹⁵⁵

É possível que ocorra a cessão onerosa dos direitos autorais de determinado software. Nesta hipótese ocorreria uma “aquisição” e “transferência de propriedade”. Nos demais casos, não há. Desta forma, as expressões “compra de software”, “e-commerce de bens intangíveis” ou “aquisição de software”, estão equivocadas sob ótica da técnica jurídica.¹⁵⁶

¹⁵² Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Recurso Extraordinário n. RE-176626-3-SP. Ibidem. fls. 319.

¹⁵³ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 192.

¹⁵⁴ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. Ibidem. p. 74.

¹⁵⁵ ALBUQUERQUE, Adriana Haack Velho de. In: BLUM, Renato M. S. Opice; BRUNO, Marcos Gomes da Silva; ABRUSIO, Juliana Canha (Org.). Ibidem. p. 480.

¹⁵⁶ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. Ibidem. p. 49.

Conforme observa Sílvio de Salvo Venosa, “as coisas corpóreas podem ser objeto de compra e venda, enquanto as incorpóreas prestam-se à cessão. As coisas incorpóreas não podem ser objeto de usucapião nem de transferência pela tradição, que requer a entrega material da coisa.”¹⁵⁷

Efetivamente, o negócio jurídico travado entre o desenvolvedor fornecedor do software e o usuário consumidor do software é a cessão de direitos para uso e fruição, que não necessita da transmissão de um meio físico para ser materializada.¹⁵⁸

Apreciando questão semelhante no julgamento da ADI 1945/98, o Ministro Nelson Jobim assim se manifestou:

O que se tem no comércio de programas de computação? Transfere-se um determinado bem, que no caso específico, é uma linguagem matemática binária que compõe os programas de software, dependendo da natureza e sofisticação. Pois bem. Como é que se transfere, através de um mecanismo eletrônico, se não se tinha acesso à internet? O programa era conduzido ao consumidor pelas visas de um disquete (...). Quando se difunde a Internet, o que se cria? Cria-se a possibilidade de você, em vez de receber, comprar o disquete com o programa e, se tratar do disquete, colocar no disco rígido, você adquire o mesmo programa, acessando o site da empresa distribuidora e escolhe o programa que você quer (...). E como isso é transferido para o seu disco rígido do seu computador? Pelo sistema que eles denominam “download”, ou seja, depois de feitos todos os mecanismos, você autoriza, e [após alguns minutos, a depender do tamanho do arquivo] você incorpora para dentro o programa. Qual é a diferença entre um e outro? É que a linguagem matemática binária que compõe o software é transmitida tendo como base um disquete ou por meio do sistema da internet. **Qual a diferença entre um bem e outro? Nenhuma.** O que eu adquiri foi um sistema de software. A diferença fundamental foi a forma pela qual me foi transferido esse sistema.

Em seu Voto Vista, o ministro segue sustentando que a aquisição física da mídia seria o mesmo que a transferência eletrônica via internet, ponto sobre o qual fundamenta a possibilidade de incidência do ICMS sobre a circulação de ‘mercadoria virtual’.

Apesar de observar algumas diferenças nas duas maneiras de obtenção dos dados, a conclusão do Ministro é no sentido de que, no fim, as duas formas de transferência de dados resultam transferem, à esfera patrimonial do usuário adquirente, bens exatamente iguais. Ocorre que o Ministro acaba por confundir algumas premissas. Para melhor compreensão pode-se traçar uma analogia com a aquisição de livros: o conteúdo de um livro é protegido pelos direitos

¹⁵⁷ VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil – Parte Geral. Volume 1. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 305.

¹⁵⁸ ALBUQUERQUE, Adriana Haack Velho de. *In*: BLUM, Renato M. S. Opice; BRUNO, Marcos Gomes da Silva; ABRUSIO, Juliana Canha (Org.). *Ibidem*. p. 480.

autorais, assim como o programa de computador, que por vezes é o conteúdo de uma mídia física (CD, DVD, pendrive etc).

O objetivo do consumidor é ter acesso ao conteúdo do livro, assim como do usuário ao programa. O caderno cheio de páginas escritas é o meio que comporta o conteúdo do livro, assim como os CDs, DVDs e pendrives comportam os softwares. A distinção importante a ser feita é em relação aos negócios jurídicos firmados quando há a aquisição de uma mídia física para acesso aos dados de um software.

O contrato de *compra e venda* e o contrato de *licença de uso* não se confundem, ocorrendo, até mesmo, em momentos diferentes. O art. 9º da lei 9.609/1998 enuncia que o uso de programas de computador em território nacional será objeto de contrato de licença. Pois se a utilização de softwares vem a ser objeto do contrato de licença de uso, o que vem a ser esse contrato? A legislação brasileira não o define, sendo, portanto, um conceito doutrinário.

Para Adriana Haack Velho de Albuquerque a licença de uso é apenas “o instrumento hábil que permite ao usuário final utilizar o software pertencente a seu autor, devendo esta acompanhar o software, seja o software de prateleira ou feito sob encomenda”¹⁵⁹.

Renato Lacerda de Lima Gonçalves lembra que a lei nº 9.279/1996, tratando de direitos e obrigações sujeitas a propriedade industrial, disciplina que “o titular de patente ou depositante poderá celebrar contrato de licença para exploração”¹⁶⁰. Apesar de a proteção conferida aos softwares mais se aproximar daquela dada às obras literárias, o contrato que envolve seu uso, mais se assemelha àquele previsto para a propriedade industrial. Observando estas peculiaridades, o autor se propõe a definir o contrato de licença como

o instrumento jurídico por meio do qual o titular de um direito de propriedade intelectual (patente ou direito autoral) concede a outrem o direito exclusivo ou não de usar referida propriedade intelectual, gratuitamente ou em troca de uma remuneração.¹⁶¹

Visto isso, resta claro que a obrigação do desenvolvedor fornecedor que firma este contrato é a de ceder o uso da coisa. Quando um consumidor adquire, por exemplo, um CD para instalar e operar em seu computador um programa, o negócio jurídico realizado é apenas

¹⁵⁹ ALBUQUERQUE, Adriana Haack Velho de. In: BLUM, Renato M. S. Opice; BRUNO, Marcos Gomes da Silva; ABRUSIO, Juliana Canha (Org.). Ibidem. p. 480.

¹⁶⁰ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. Ibidem. p. 99

¹⁶¹ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. Ibidem. p. 100

a compra e venda de um CD. Há, neste exemplo, uma mídia física responsável pela transmissão dos dados que compõem o software, e também capaz de ser adequado ao conceito de mercadoria do ICMS. Apenas em um segundo momento, quando o consumidor for instalar o programa em sua máquina, é que a execução do instalador do programa, por comandos inseridos pelo desenvolvedor, perguntará se o consumidor usuário aceita os termos de uso daquele programa.

Não há muito tempo que as licenças de uso eram verificadas por códigos, normalmente de 16 caracteres, denominado *serial key* ou, em português, chave de ativação. Esta chave geralmente era fornecida junto com o manual de instruções do programa. Este código deveria ser inserido na hora da instalação para que o instalador reconhecesse e autorizasse a cópia ao computador do usuário. Hoje em dia, esta ativação ocorre de maneira diversa, geralmente vinculando a licença de uso a algum cadastro prévio realizado pelo usuário na internet, não sendo mais necessário a inserção de um código.

No momento em que a chave de ativação era inserida, ou que o próprio programa verifica via internet a ativação, e o consumidor usuário aceita os termos de uso, é firmado o contrato de *licença de uso*. Somente a partir daí o programa fará uma cópia autorizada dos dados, contidos no CD adquirido, ao disco rígido do computador pessoal do consumidor. Neste segundo momento, não ocorre transferência de propriedade (nem sobre uma coisa, nem sobre a propriedade intelectual); não há mercadoria em operação de circulação mercantil. O que ocorre é um processo mecânico de leitura dos dados contidos no suporte físico e sua reprodução no disco rígido.

Todavia, nas aplicações licenciadas e transmitidas exclusivamente pela internet, não ocorre o primeiro contrato de *compra e venda* que envolve uma mídia física. Verifica-se apenas o segundo contrato, que oferece ao usuário a licença para uso dos dados do programa, cujos dados serão transmitidos pela internet. Nessa hipótese, não há circulação de mercadoria, nem transferência de propriedade, pois o usuário consumidor apenas aceita se submeter às regras de utilização do software previstas no contrato de licença de uso.

Assim entende Renato Lacerda de Lima Gonçalves:

Caso admitíssemos que o mesmo software é comprado e vendido a cada operação de licença de uso, afrontaríamos gravemente o caráter de exclusividade, pois teríamos tantos direitos reais de propriedade distintos quantos fossem as relações de licença de uso que vigorassem, o que seria

inadmissível.¹⁶²

Também é neste sentido que sustenta Adriana Haack Velho de Albuquerque:

A propriedade em si acompanha a faculdade do proprietário de dispor da coisa da forma que lhe convier, seja a venda, alteração ou destruição do bem, o que não é o caso do programa. Quando adquirimos um programa, o direito de dispor, por exemplo, não acompanha o programa, posto que não podemos aliená-lo ou alterá-lo, sem que haja o conhecimento ou permissão do seu proprietário.¹⁶³

São também neste sentido as reflexões de José de Oliveira Ascensão:

Diferente é, porém, a situação quando a empresa autoriza a utilização de material informático que fornece. (...) O objecto do direito de autor é uma coisa incorpórea. Mas a coisa incorpórea em si não é susceptível de disposição. Os contratos de direito de autor (salvo os de transmissão do próprio direito em si) são sempre contratos de licença de certas modalidades de utilização de bens incorpóreos. Assim sendo, os contratos de utilização do software não são em si contratos de venda, nem contratos de prestação de serviço, mas contratos de licença. São contratos pelos quais se admite a restrição de um exclusivo. Entram no mesmo tipo das licenças das patentes e de várias outras licenças no sector da propriedade intelectual.¹⁶⁴

Sob outra perspectiva, analisando o emprego de insumos na prestação de serviços, Geraldo Ataliba aponta que seria inimaginável, ao menos à época, a elaboração de um parecer jurídico sem o utilização de papel. Neste contexto, seria absurdo imaginar que o jurista prestador deste serviço “vendesse papel”, pois o ingrediente não se destina ao comércio, não é objeto de mercancia e não se confunde com seu conteúdo.¹⁶⁵ É evidente que tais linhas não foram escritas vislumbrando questão da distinção entre software e seu suporte físico, no entanto, o excerto distingue coisas de natureza muito semelhante: as ideias organizadas e explicadas pelo jurista e seu suporte físico (os papéis).

Renato Lacerda de Lima Gonçalves observa que o contrato de licença de uso em muito se assemelha à locação, pois em ambos os casos o titular da coisa tem uma obrigação de ceder a coisa para uso de terceiro. O elemento diferenciador destes contratos reside na

¹⁶² GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. Ibidem. p. 82

¹⁶³ ALBUQUERQUE, Adriana Haack Velho de. In: BLUM, Renato M. S. Opice; BRUNO, Marcos Gomes da Silva; ABRUSIO, Juliana Canha (Org.). Ibidem. p. 473.

¹⁶⁴ ASCENSÃO, José de Oliveira. Ibidem. p. 41.

¹⁶⁵ ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires Fernandino. ISS – Conflitos de Competência e Tributação de Serviços. Revista de Direito Tributário. nº 6. p. 57-58. Apud. GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. Ibidem. p. 49.

materialidade de seu objeto, tendo a licença objetos incorpóreos (desenhos industriais, *know-how* ou softwares) e a locação objetos corpóreos (veículos, imóveis ou livros).¹⁶⁶

Visto isso, resta claro que o direito do usuário de softwares não se aproxima dos direitos do proprietário em relação a suas coisas. O proprietário tem o direito de dispor de coisa da forma que lhe convier, podendo alterar ou destruir. Seguindo o exemplo acima, o consumidor que adquiriu um CD para acesso a um software, terá direito a alterar e destruir apenas a mídia física. O conteúdo gravado no CD não será afetado por estes atos de disposição da coisa, pois estão protegidos por outra espécie de direitos.¹⁶⁷ Isso porque são bens de naturezas completamente diferentes.

Portanto, resta confrontar os fatos acima pormenorizados, que explicam a cadeia de atos para que ocorra a transferência eletrônica de dados, com as hipóteses de incidência do ICMS.

2.2. A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS NA INTERNET

Conforme já demonstrado, a internet acrescentou ao mundo moderno uma espécie de mercado única, cujo objeto compartilha poucas características comuns com outros já previstos no ordenamento jurídico brasileiro. Destarte, cumpre, a partir de então, analisar as hipóteses de incidência do ICMS sobre negócios jurídicos realizados no meio digital.

2.2.1. Transmissão eletrônica de dados pode ser considerada serviço de comunicação?

No tocante à hipótese de incidência de ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação, cumpre salientar que persistiu por muito tempo na doutrina e jurisprudência a discussão acerca da incidência sobre o serviço prestados pelos provedores de acesso a internet.

A discussão tomou espaço nos tribunais quando as fazendas públicas estaduais

¹⁶⁶ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. Ibidem. p. 82

¹⁶⁷ ALBUQUERQUE, Adriana Haack Velho de. In: BLUM, Renato M. S. Opice; BRUNO, Marcos Gomes da Silva; ABRUSIO, Juliana Canha (Org.). Ibidem. p. 480.

entenderam que o fornecimento do endereço IP aos usuários seria uma operação de comunicação, visto que é indispensável para o usuário utilizar um provedor para viabilizarem sua conexão à rede mundial de computadores. Como explica Marco Aurélio Greco, “todo aquele que pretenda se conectar à internet, para ser reconhecido na rede e poder enviar e receber mensagens precisa se utilizar de um endereço lógico”¹⁶⁸. É neste contexto que os provedores de internet tomam importância em âmbito tributário, pois foi em virtude de convenções internacionais que se definiu um padrão de endereços de internet e se atribuiu a cada país um grupo de endereços.

Assim, cada país deveria ter sua entidade responsável por atribuir faixas de endereços lógicos às entidades que pretendam ser provedores de acesso à internet.¹⁶⁹ No Brasil, até 2002, a distribuição de IPs era realizada pela FAPESP (Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo), porém com o elevado crescimento da internet no país tal serviço foi transferido para o Comitê Gestor de Internet no Brasil (CGI.br) que em menos de um ano dedicou-se a criar uma entidade civil denominada NIC.br (Núcleo de Informação e Coordenação do Ponto BR) para distribuição de faixas de IP.¹⁷⁰

Em suma, os dispositivos, computadores, tablets, smartphones, smartvts entre outros, não têm a si vinculado um endereço IP. Quem tem direito sobre o IP é a provedora de internet, que disponibiliza ao usuário o acesso a essa conexão. Assim, a função do provedor de internet é fornecer ao usuário um endereço eletrônico, dentre aqueles que dispõe. Para Celso Marcelo Oliveira, a integração do usuário com a rede mundial de computadores não se trata de ato do provedor de internet, sendo, entretanto, de quem disponibiliza meios necessários para que isto ocorra, ou seja, quem promove o ambiente de rede para que o usuário nela se integre¹⁷¹.

Com efeito, o autor considera que o provedor de internet intermedia uma operação que garante o acesso à internet numa relação entre o usuário e a rede mundial de computadores. Assim, alinhado com Giancarlo Reuss, entende que não existe prestação de

¹⁶⁸ GRECO, Marco Aurélio. Ibidem. p. 128.

¹⁶⁹ GRECO, Marco Aurélio. Idem.

¹⁷⁰ <http://www.fapesp.br/2194>. Acesso em: out/2016.

¹⁷¹ OLIVEIRA, Celso Marcelo de. Ibidem. p. 79.

serviço de comunicação capaz de ensejar a cobrança do ICMS, pois o acesso do dispositivo eletrônico à rede implica na troca de informações em muitas camadas de programas de computador, tanto na máquina do usuário como nos computadores dos provedores de acesso.¹⁷²

É neste mesmo sentido que entende José Eduardo Soares de Melo:

Entretanto, não se vislumbram típicos serviços de comunicação, mas atividades que permitem que os usuários se comuniquem com o mundo virtual. Os provedores nada comunicam porque não detém os conhecimentos constantes da realidade virtual, mas apenas criam condições para que ocorra a ligação entre dois pontos.¹⁷³

Considerando as definições apresentadas para serviço de comunicação, tecnicamente, para entender esta operação como tributável, é necessário aceitar que comunicação pode ocorrer entre “coisas”. Assim, conforme os conceitos apresentados no tópico 1.2.4 do Capítulo I, comunicação pressupõe interlocutores, mensagem (que se distingue de informação, pois uma está contida na outra) e que os interlocutores compreendam o conteúdo da mensagem. Quando um usuário “A” encaminha à outro usuário “B” uma mensagem, por exemplo via Whats App, o usuário “A” escreve em seu dispositivo uma mensagem humanamente inteligível que será transformada pelo aplicativo em códigos binários e transmitida via internet ao usuário “B”.

O programa do servidor do provedor de internet recebe a mensagem, que neste momento está humanamente ininteligível, pois além de fragmentada em diversos pacotes, a mensagem está em linguagem binária, formato no qual será enviada e recebida via protocolos online. Esta mensagem é recebida pelos servidores do provedor de internet e processada pelos softwares de forma a verificar o IP destinatário e encaminhar a ele. De fato, o produto final do serviço será a ocorrência de uma comunicação entre dois usuários, porém o serviço prestado pelo provedor de internet não envolveu a comunicação em si, pois o software do provedor de internet apenas identificou o IP de destino dos pacotes e encaminhou ao destinatário.

Além disso, nem todas as operações realizadas pelo provedor serão ao final de

¹⁷² OLIVEIRA, Celso Marcelo de. Idem.

¹⁷³ MELO, José Eduardo Soares de. Ibidem. p. 131.

comunicação. Vejamos, é possível que o mesmo usuário “A” esteja usando um aplicativo ou site na internet para realizar traduções de textos para outros idiomas. A troca de informações entre o usuário “A” e o aplicativo utilizado para traduções não implica numa comunicação, porque não há troca sucessiva de informações entre interlocutores. Há apenas, por parte do aplicativo, respostas predeterminadas em um banco de dados, registradas por códigos binários e resgatadas por comandos, a fim de realizar a tradução. Soa estranho considerar uma máquina um interlocutor de comunicação. Neste caso, em última análise é evidente que o acesso à rede fornecido pelo provedor de internet não necessariamente implica em comunicação entre seres humanos. Ocorrerá, certamente, troca de informações e comandos entre os softwares do provedor de internet e os softwares no computador do usuário, porém pode essa operação ser considerada comunicação?

A maior problemática para definir a incidência ou não deste tributo, de fato reside no conceito de comunicação. Seria possível admitir uma “comunicação” entre humanos e máquinas? Ou ainda, seria admissível a incidência deste tributo na “comunicação” realizada entre várias máquinas?

Júlio Maria de Oliveira entende que basta a existência de vida para que haja comunicação. Entende também que os provedores de internet se utilizam de uma mídia já existente (a transmissão de telefonia). Sendo assim, em vista da internet não ser um mecanismo uma mídia independente, mas que se aproveita de uma mídia preexistente, não é possível compreender como um serviço de comunicação.¹⁷⁴

Neste mesmo sentido, Gustavo Testa Corrêa explica que o serviço prestado pelos provedores de acesso apenas agrega outra funcionalidade a um serviço que é prestado de forma muito semelhante pelas mesmas empresas que detém concessão para prestar serviços desta natureza. Este mesmo autor aponta também que a internet pode ser utilizada para diversos fins, sendo que a comunicação é apenas uma delas.¹⁷⁵

Em contrapartida, Marco Aurélio Greco entende por duas razões que o provedor de acesso presta serviço de comunicação. Primeiramente, segundo o autor, a atividade

¹⁷⁴ OLIVEIRA, Júlio Maria de. *Ibidem*. p. 76.

¹⁷⁵ CORRÊA, Gustavo Testa. *Ibidem*. p. 32.

imprescindível ao serviço de comunicação é promover meio para que seus usuários transmitam mensagens.¹⁷⁶

Ora o provedor de acesso fornece um meio diferente, um ambiente especial que não confunde com o ambiente que o serviço de telefonia proporciona. Telefonia é meio físico apenas, internet é meio lógico superposto ao físico; um é de fluxo contínuo o outro é em pacotes; um se dá mediante conexão constante enquanto o outro pelo melhor caminho possível etc. Ou seja, o serviço prestado pelo provedor é de viabilizar um ambiente específico de transmissão de mensagens com características próprias para que haja comunicação entre terceiros.¹⁷⁷

Em um segundo momento, o supracitado autor explica que a utilidade decorrente do provimento de acesso é justamente a de proporcionar a transmissão de mensagens, fornecendo comunicação a distância, possibilitando a operação de um “sistema de comunicação cujas utilidades estão na flexibilidade das conexões, multiplicidade de caminhos, agilidade na obtenção de informações, facilidade de transmissão etc.”¹⁷⁸

A pá de cal acerca da controvérsia foi quando o STJ firmou entendimento com a Súmula 334, no sentido de que “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet”¹⁷⁹.

2.2.2. Ocorre circulação de mercadoria com a transmissão eletrônica de dados?

A derradeira hipótese de incidência do ICMS que poderia ser adequada às transações realizadas com software é a principal e mais antiga de todas que compõe este tributo. Historicamente, é aquela que foi idealizada para incidir sobre as operações comerciais. O antigo IVC, previsto na Constituição de 1934 para incidir sobre vendas mercantis, e que com a Emenda nº 18/65 foi reformado para incidir sobre a mesma espécie de fatos geradores com o ICM. Por fim, com a Constituição Federal vigente, teve agregado algumas hipóteses de incidência, como já esclarecido no item 1.2 Capítulo I.

¹⁷⁶ GRECO, Marco Aurélio. Ibidem. p. 133.

¹⁷⁷ GRECO, Marco Aurélio. Idem.

¹⁷⁸ GRECO, Marco Aurélio. Idem.

¹⁷⁹ Estudo jurisprudencial acerca do tema: STJ. Súmula n. 334. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2012_28_capSumula334.pdf. Acesso em: out/2016.

Conforme já demonstrado no item 1.2.3 do Capítulo I, o núcleo central desta hipótese de incidência se materializa principalmente nos dois termos da expressão “*circulação de mercadoria*”. Em especial a palavra mercadoria já é utilizada como base da tributação do ICMS há mais de trinta anos¹⁸⁰. À época em que o termo foi escolhido pelo legislador para figurar como núcleo da hipótese de incidência, os limites de sua interpretação continham basicamente todas as operações de mercancia que eram o objetivo desta tributação.

Como se trata de uma expressão contida na Constituição Federal que define os limites da tributação por parte do fisco, está sujeita às limitações da legalidade e sua interpretação é inalterável pela legislação tributária (art. 110, CTN). Segundo Marco Aurélio Greco, quando se parte da interpretação clássica sobre o sentido da expressão mercadoria, somente poderão ser alcançadas pelo ICMS as operações relativas à coisas móveis objeto de mercancia¹⁸¹. Lembrando que, conforme já dito antes, a operação de mercancia implica em aquisição de bens.

Considerando que a transferência eletrônica de dados não envolve a circulação de mercadorias, não há como verificar a ocorrência da hipótese de incidência para tributação. Também porque, para que haja ato de mercancia, portanto venda ou compra, é subentendido que haja uma transferência de propriedade do programa. Com efeito, o e-commerce que envolve apenas transferência eletrônica de dados, ou download, implica apenas em uma cessão de direitos de usar e fruir, sem a circulação de um meio físico, material.¹⁸²

É interessante observar que a afirmação “o download não envolve suporte físico” é imprecisa. Isso porque entre o computador do usuário consumidor e o computador que fornecerá os dados há uma imensidão de mídias físicas organizadas para realizar a transferência de dados. O que de fato não ocorre é a circulação física de qualquer mídia.

Todavia, a partir do momento em que objetos não corpóreos representam transações econômicas que muito se parecem com os negócios jurídicos travados com bens corpóreos, onde um contratante paga o preço e outro, ao invés de entregar a coisa, transmite apenas dados, instaura-se a seguinte situação: há, claramente, a manifestação de capacidade contributiva, que

¹⁸⁰ GRECO, Marco Aurélio. Ibidem. p. 53.

¹⁸¹ GRECO, Marco Aurélio. Idem.

¹⁸² ALBUQUERQUE, Adriana Haack Velho de. In: BLUM, Renato M. S. Opice; BRUNO, Marcos Gomes da Silva; ABRUSIO, Juliana Canha (Org.). Ibidem. p. 477.

é um dos pressupostos para tributação.¹⁸³

Por outro lado, o negócio jurídico travado entre os contratantes esbarra em algumas barreiras da legalidade para ser plenamente adequado à hipótese de incidência do ICMS, pois o objeto do negócio travado não atinge o requisito de materialidade para configurar aquilo que no direito comercial é conceituado por mercadoria. A consequência disso é que uma enorme quantidade de demonstrações de capacidade econômica deixam de serem submetidas a este imposto.¹⁸⁴

Ora, e no que consiste a operação realizada no meio digital? Admitir que essa demonstração de capacidade contributiva realizada com “bens digitais” seja objeto da circulação de mercadorias é distorcer a essência do tributo que sempre serviu (e foi idealizado) para tributar negócios jurídicos envolvendo objetos (coisas) em decorrência de atos de mercancia.

Posto isso, por fim, cumpre analisar o instrumento jurídico que atualmente tem sido justificativa para fomentar a exação do ICMS sobre operações exclusivamente virtuais.

¹⁸³ GRECO, Marco Aurélio. *Ibidem*. p. 53.

¹⁸⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Idem*.

CAPÍTULO III

3. ANÁLISE ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE DO CONVÊNIO CONFAZ 181/2015

No exercício do direito que lhes foi atribuído pela alínea “g” do inciso XII, § 2º do art. 155 da CF, os Estados, às vésperas do ano de 2015, puseram fim à discussão sobre qual seria a alíquota mínima que operada nas exações envolvendo softwares. Até então, muitas unidades da federação tinham, em sua legislação interna, isenções atribuídas às operações desta natureza, o que, pelo compromisso assumido neste convênio, teria de ser revogada.

Ante o Convênio firmado, cumpre debruçar estudo sobre a natureza deste instrumento, as decorrências práticas de sua instituição, bem como, sobretudo, o mérito da questão, especialmente à luz de casos práticos que têm suplantado sua aplicação, como será demonstrado a seguir.

3.1. Objeto do convênio firmado entre os Estados

A luz do art. 1º, parágrafo único, inciso I da Lei Complementar nº 24 de 1975, que demanda a celebração e ratificação de convênio para a redução da base de cálculo do ICMS, o texto do convênio¹⁸⁵ assim dispõe:

CONVÊNIO ICMS 181, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2015

Publicado no DOU de 29.12.15, pelo Despacho 244/15.

Ratificação Nacional no DOU de 30.12.15, pelo Ato Declaratório 29/15.

Retificação no DOU de 20.01.16.

Autoriza as unidades federadas que especifica a conceder redução de base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica. O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 255ª Reunião Extraordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 28 de dezembro de 2015, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte

¹⁸⁵ Consulte o texto do convênio na página oficial do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ pelo endereço: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv181_15. Acessado em nov/2011.

CONVÊNIO

Cláusula primeira Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo, Tocantins autorizados a conceder redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, relativo às operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados.

Cláusula segunda O benefício previsto neste convênio será utilizado opcionalmente pelo contribuinte em substituição à sistemática normal de tributação, sendo vedada à apropriação de quaisquer outros créditos ou benefícios fiscais.

Cláusula terceira Ficam as unidades federadas referidas na cláusula primeira autorizadas a não exigir, total ou parcialmente, os débitos fiscais do ICMS, lançados ou não, inclusive juros e multas, relacionados com as operações previstas na cláusula primeira, ocorridas até a data de início da vigência deste convênio.

Parágrafo único. A não exigência de que trata esta cláusula:

I - não autoriza a restituição ou compensação de importâncias já pagas;

II - observará as condições estabelecidas na legislação estadual. Cláusula quarta Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

RETIFICAÇÃO

Publicada no DOU de 20.01.16.

No Despacho do Secretário-Executivo nº 244/15, de 28 de dezembro de 2015, publicado no DOU de 29 de dezembro de 2015, Seção 1, páginas 28 e 29, nos Convênios ICMS 181/15 a 186/15, onde se lê: “Presidente do CONFAZ - Nelson Henrique Barbosa Filho; Receita Federal do Brasil - Jorge Antônio Deher Rachid; Acre - Joaquim Manoel Mansour Macedo; ...”, leia-se: “Presidente do CONFAZ - Nelson Henrique Barbosa Filho; Acre - Joaquim Manoel Mansour Macedo; ...”. MANUEL DOS ANJOS MARQUES TEIXEIRA.

É com solar transparência que o convênio, mais especificamente a cláusula primeira, trata de instituir um pretense benefício sobre as operações que envolvam softwares, e os demais citados, os quais são espécies do gênero “software” ou “programas de computador”. Alguém, alheio ao contexto atual, que tomasse por parâmetro apenas a redação do convênio supracitado, acreditaria que a cobrança do ICMS sobre tais operações já ocorriam, sendo o benefício apenas uma convenção acerca da alíquota mínima. Todavia, a dissimulada redação pretende, na via transversa fomentar cobranças para fatos que a maioria da doutrina brasileira entende inalcançável pelas hipóteses de incidência do ICMS.

Ao que se tem notícia, até então, apenas dois Estados tomaram iniciativa para regulamentar o Convênio, sendo que suas tentativas foram frustradas.

O Estado de São Paulo se adiantou em relação à publicação do Convênio e por meio do Decreto nº 61.522/2015 revogou o Decreto nº 51.69/2007 que instituía a cobrança sobre o valor das mídias utilizadas como instrumento da comercialização de softwares. Em 11/01/2016, menos de 15 dias após a publicação do Convênio Confaz 181/2015, o Decreto nº 61.791 foi publicado¹⁸⁶, acrescentando que o teto máximo da carga tributária incidente sobre as operações com jogos, softwares e congêneres deveria resultar no percentual de 5%, ao passo que também determinou sua inexigibilidade até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador.

A objeção dos contribuintes não tardou. Logo, o Sindicato das Empresas de Processamento de Dados e Serviços de Informática do Estado de São Paulo (SEPROSP) ajuizou Mandado de Segurança em julho de 2016 apontando que o Decreto 61.791, por fixar alíquotas para determinadas operações realizadas com software que não estão contempladas pela hipótese de incidência do tributo, estaria causando indevida inserção de nova hipótese de incidência no ordenamento jurídico. Destarte, o referido instrumento normativo feriria a legalidade tributária, tanto pelo processo legislativo, quanto pela incoerência com a previsão constitucional.¹⁸⁷

Pouco depois, a Confederação Nacional Serviços, órgão legitimado a propor ação direta de inconstitucionalidade na forma do art. 103, IX da CF, acionou o Supremo Tribunal Federal basicamente pelos mesmos fundamentos¹⁸⁸.

No Rio Grande do Sul, o Decreto nº 52.903 (publicado no Diário Oficial do Estado em 05/02/2016) revogou a isenção antes estabelecida no art. 9º, inciso XXXI, do Regulamento do ICMS/RS (Decreto nº 37.699), bem como acrescentou o inciso LXXXI ao art. 23 do Livro I, descrevendo a base de cálculo do tributo. Este decreto passaria a produzir efeitos a partir de 1º de junho de 2016.

A reação dos contribuintes também foi imediata. Em 28/09/2016 o Sindicato das Empresas de Informática do Rio Grande do Sul – SEPRORGS ingressou com ação declaratória para sobrestar as cobranças. Em 29/09/2016, apreciando a tutela de urgência, portanto em sede

¹⁸⁶ Disponível em <http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2016/decreto-61791-11.01.2016.html>. Acesso em nov/2016.

¹⁸⁷ Disponível em <http://esaj.tj.sp.gov.br/cpo/pg/open.do> pela senha 90n1nn. Acesso em nov/2016.

¹⁸⁸ Consulte a ADI 5.576 de Relatoria do Ministro Luis Roberto Barroso em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=5034199>. Acesso em nov/2016.

de cognição sumária, a juíza Maria Elisa Schilling Cunha, titular da 6ª Vara da Fazenda Pública de Porto Alegre, assim se pronunciou:

Vistos. Trata-se de ação declaratória por meio da qual pretende o autor, em sede de tutela de urgência, sejam sustados os efeitos dos Decretos Estaduais nº 52.904/2016 e 53.121/2016 (a contar de 01º/10/2016), que instituíram ICMS sobre as operações envolvendo software. Argumenta que as empresas por si representadas são prestadoras de serviço de tecnologia da informação, produzindo e comercializando programas de computador (softwares). Afirma que os referidos Decretos possuem vícios de ordem constitucional e legal, porque: violam o disposto no art. 155, II, da CF, ao alargar hipótese de incidência do tributo; violam o disposto no art. 146, III, da CF, porque somente cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária; violam o disposto no art. 110 do CTN ao alterar definição contida em lei ordinária e porque a cobrança do ICMS configura bitributação, uma vez que os Municípios continuarão tributando pelo ISS. Acosta documentos. É o breve relato. Decido. Para o deferimento da tutela de urgência pretendida pela parte é imprescindível o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo (art. 305, caput, CPC) que, no caso em comento, se fazem presentes. O Decreto nº 52.904/2016 estabelece a tributação do ICMS sobre as operações com softwares, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, entre outros, como também ampliou a tributação às operações efetuadas por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming). Desta forma, em juízo de cognição sumária que a decisão encerra, estão presentes os requisitos para a concessão da tutela porque, a priori, houve lesão aos princípios da competência e legalidade. Está configurada a bitributação, uma vez que incide ISS, exigido pelos entes municipais, sobre o mesmo fato gerador. Do exposto, defiro a tutela de urgência pleiteada para sustar os efeitos dos Decretos Estaduais nº 52.904/2016 e 53.121/2016 (a contar de 01/10/2016) em prol dos associados do Sindicato autor, e para obstar o demandado de adotar medidas coercitivas de exigência do crédito, enquanto pendente de julgamento definitivo o presente feito. Intime-se. Oficie-se. Cite-se. Com a contestação, oportunize-se réplica.¹⁸⁹

Em que pese não se tenha notícias acerca de regulação em âmbito interno, no Estado de Goiás já há também ação em curso para reconhecer ofensa ao princípio da legalidade.¹⁹⁰

Em nenhuma das ações acima mencionadas houve apreciação do mérito da discussão. No entanto a oposição dos argumentos gira em torno basicamente de tudo que foi exposto no presente estudo, sendo que o Judiciário, provocado em várias oportunidades, especialmente na ADI 5576, terá oportunidade de finalmente fixar entendimento quanto a este questionamento.

¹⁸⁹ Consulte a movimentação processual dos autos nº 1.16.0124279-5 no site do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul: <http://www1.tjrs.jus.br/busca/?tb=proc>. Acessado em nov/2016.

¹⁹⁰ Confira os autos nº 5154728.70.2016.8.09.0051 em <https://projudi.tjgo.jus.br/BuscaProcessoPublica>. Acesso em nov/2016.

Júlio Maria de Oliveira aponta que o ICMS, até em grau mais acentuado que o IPI (que não é objeto do presente estudo), sofre ajustes por meio de diversos atos de natureza administrativa, porém, na prática elevados a atos com força de legislativa. Todos os decretos, portarias, instruções normativas, protocolos etc., que compõem as normas deste tributo introduzem, de certa forma, regras que orientam o comportamento do contribuinte.¹⁹¹

Sob seu exame, em virtude dessa mistura de atos normativos, o ICMS é objeto de corriqueiras violações ao princípio da legalidade.¹⁹²

A chamada “guerra fiscal” nada mais é que a imoralidade do Estado brasileiro, que brinca e joga com a segurança jurídica dos contribuintes. Diversos chefes de governo e assembleias legislativas violam as normas constitucionais e inovam no ordenamento jurídico sem nenhum pudor, por meio de atos executivos que criam novas materialidades do imposto; majoram e reduzem alíquotas, base de cálculo; inovam na sujeição passiva; constroem diferimentos e isenções; invadem competência de outros entes políticos etc.¹⁹³

Segundo o que segue sustentando, essa invasão do poder executivo no âmbito legislativo se dá em razão da carência de normas reguladoras. Este fenômeno, percebido e denunciado por diversos autores, faz com que a lei não mais seja sentida como o escudo da liberdade dos contribuintes.¹⁹⁴

É essa omissão do Poder Legislativo em face de diversas investidas do Poder Executivo, que acaba lhe tomando o papel fundamental de regulação de condutas, que gera constante estado de insegurança jurídica. Não raras vezes ocorre delegação da competência legislativa em favor do Poder Executivo, sob o pretexto de que este também detém capacidade para regulamentação. De fato detém, porém o exercício de poderes regulatórios do Executivo deveria ocorrer apenas em situações extraordinárias, o que não é caso.

A banalização do desvio de função regulamentar demonstra que “o exemplo do Brasil é um sinal evidente do descaso da autoridade legislativa e da usurpação de sua função pelo Poder Executivo, por intermédio das malfadadas medidas provisórias”¹⁹⁵.

Ao que indica o julgado abaixo, demandas desta natureza também chegam ao

¹⁹¹ OLIVEIRA, Júlio Maria de. Ibidem. p. 297.

¹⁹² OLIVEIRA, Júlio Maria de. Idem.

¹⁹³ OLIVEIRA, Júlio Maria de. Idem.

¹⁹⁴ OLIVEIRA, Júlio Maria de. Ibidem. p. 113

¹⁹⁵ OLIVEIRA, Júlio Maria de. Ibidem. p. 114

Supremo Tribunal Federal com alguma regularidade.

O princípio constitucional da reserva de lei formal traduz limitação ao exercício das atividades administrativas e jurisdicionais do Estado. A reserva de lei - analisada sob tal perspectiva - constitui postulado revestido de função excludente, de caráter negativo, pois veda, nas matérias a ela sujeitas, quaisquer intervenções normativas, a título primário, de órgãos estatais não-legislativos. Essa cláusula constitucional, por sua vez, projeta-se em uma dimensão positiva, eis que a sua incidência reforça o princípio, que, fundado na autoridade da Constituição, impõe, à administração e à jurisdição, a necessária submissão aos comandos estatais emanados, exclusivamente, do legislador. Não cabe, ao Poder Executivo, em tema regido pelo postulado da reserva de lei, atuar na anômala (e inconstitucional) condição de legislador, para, em assim agindo, proceder à imposição de seus próprios critérios, afastando, desse modo, os fatores que, no âmbito de nosso sistema constitucional, só podem ser legitimamente definidos pelo Parlamento.¹⁹⁶

Como bem demonstrou o Ministro Relator Celso de Mello, a faceta administrativa do Estado não possui poder de inovar no ordenamento jurídico, lhe cabendo apenas agir sobre aqueles moldes ou sugerir alterações pelas vias adequadas. Ainda que exista a possibilidade de delegação da competência, a competência legislativa é indelegável, sob pena de causar uma ruptura na separação dos poderes.

Destarte, neste sentido, Júlio Maria de Oliveira destaca que qualquer norma que pretender delegar competência legislativa será inconstitucional, tendo sua validade fulminada. Para este estudioso, até mesmo a delegação de competência ao regulamento executivo com a finalidade de fixar alíquotas seria uma afronta ao princípio da legalidade¹⁹⁷.

3.2. Natureza dos convênios oriundos CONFAZ

Inicialmente cumpre esclarecer a natureza dos convênios realizados entre os Estados e que efeitos têm sobre o direito tributário brasileiro. A Constituição Federal, por meio do art. 155, §2º, XII, “g”, autorizou aos estados convocarem reuniões para deliberarem juntos acerca da concessão ou revogação de incentivos, benefícios e isenções fiscais. Tal instrumento serviria para que, a partir do debate entre os representantes das fazendas estaduais, os estados pudessem produzir enunciados de forma a uniformizar e servir como referência ante conflitos entre os estados. À rigor, não basta simplesmente o interesse de uma das unidades da federação

¹⁹⁶ ADI-MC 2075 / RJ – Tribunal Pleno – Rel. Min. Celso de Mello – DJ 27.06.2003, fl. 28 – unânime.

¹⁹⁷ OLIVEIRA, Júlio Maria de. Ibidem. p. 115

para concessão de isenções. Tais benefícios dependem de aprovação pela coletividade das unidades da federação para que surtam efeitos.

Tanto é assim que Roque Antônio Carrazza entende que, diferentemente do que ocorre com os demais tributos, os Estados, sequer teriam faculdade de não instituir o ICMS. Quer dizer, o exercício da competência outorgada pela Constituição Federal, neste caso, é obrigatório.¹⁹⁸

O instituto já era previsto antes da atual Constituição, pois foi regulado pela Lei Complementar 24/1975, a qual foi integralmente recepcionada pela Constituição Federal de 1988. Seus 16 artigos se limitam a estabelecer quorum necessário para determinadas deliberações. Tanto na redação do dispositivo constitucional, quanto na Lei Complementar 24/1975, o objeto das deliberações se limita a concessão ou revogação de isenções, benefícios e incentivos fiscais.

Só mediante previsão em Convênio podem os Estados conceder isenções, incentivos e benefícios fiscais em geral. Há uma enorme gama de julgados do STF em que leis estaduais foram consideradas inconstitucionais por violação a esta norma, destacando, o STF, em várias oportunidades, que são descabidas as manobras para a concessão disfarçada de incentivos, do que são exemplo a concessão de crédito presumido, o estabelecimento, tecnicamente equivocado, de hipóteses de “não incidência” e a concessão de prazo especial para pagamento.¹⁹⁹

Embora o Convênio 181/2015 esteja, em tese, textualmente concedendo um “benefício”, na prática não beneficia o contribuinte, porque o efeito prático é exatamente o inverso. Não se trata de uma convenção em que os estados concordam em conceder uma “redução na base de cálculo do ICMS” sobre as especificadas operações, porque, efetivamente, a incidência do ICMS sobre operação exclusivamente realizadas em meio digital jamais ocorreu.

Até mesmo porque, vários Estados tinham em sua legislação interna do ICMS isenções quanto a incidência deste tributo especificamente nas operações realizadas com softwares que circulam apenas pelo meio digital. No Estado de Santa Catarina, por exemplo,

¹⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 648.

¹⁹⁹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. E-Book.

ainda está em vigor a norma isentiva no inciso LIX do art. 2º do Anexo 2 do RICMS-SC²⁰⁰.

Até mesmo em consulta pública realizada no ano de 2011, realizada junto à Comissão Permanente de Assuntos Tributários (COPAT) da Fazenda Pública do Estado de Santa Catarina, a manifestação foi de não incidência do ICMS sobre operações realizadas com softwares via download – salvo excetuadas situações ali discriminadas.²⁰¹

Aliás, não por acaso, após publicação deste convênio que alguns Estados passaram a emitir atos revogatórios das isenções. O que causa espécie é que a própria revogação de isenção deveria ser expressa, pois a redação do art. 2º, § 2º da Lei 24/1975 é categórica:

A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

Antes mesmo de reconhecer qualquer “benefício”, a revogação de isenções também deveria ser submetida à deliberação do CONFAZ. Caso contrário, a produção de efeitos jurídicos do Convênio 181/2015 também feriria a legalidade sob o ponto de vista do processo legislativo. Isso porque, os convênios firmados com os estados não têm caráter normativo, devendo seu conteúdo ser submetido a posterior legislação em âmbito estadual. É neste sentido que explica Roque Antônio Carrazza:

Detalhando o assunto, os Estados e o Distrito Federal devem, para conceder isenções de ICMS, firmar entre si convênios. Não são estes, porém, que as fazem nascer. Apenas integram o processo legislativo necessário à concessão destas desonerações tributárias. Elas surgem – ou deveriam surgir – do decreto legislativo ratificador do convênio interestadual.²⁰²

Neste caso, é evidente que, pela via transversa, pretendem legitimar, de alguma forma, a cobrança. Conforme já demonstrado em tópico anterior, o pretenso benefício acordado entre os estados da federação trata de alargar a hipótese de incidência do ICMS.

Ante o Sistema Tributário Nacional, os entes tributantes não podem, sem que haja previsão legal, inovar em matéria tributária, ou mesmo fazer interpretações extensivas e

²⁰⁰ Acesse a íntegra na página http://legislacao.sef.sc.gov.br/cabecalhos/frame_ricms_01_00_00.htm. Acesso em nov/2016.

²⁰¹ Consulta http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2011/con_11_100.htm. Acesso em nov/2016.

²⁰² CARRAZZA, Roque Antônio. Apud. MARTINS, Leonardo Alfradique. Incorporação de convênios do ICMS na legislação dos Estados signatários. <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI156134,51045-Incorporacao+de+convenios+do+ICMS+na+legislacao+dos+Estados>. Acesso em nov/2016.

analogicas que envolvam direitos autorais em questões tributárias, muito menos quando estas manobras pretendem unicamente atender interesses exclusivamente arrecadatários em prejuízo dos contribuintes.²⁰³

3.3. Razões para total inaplicabilidade do convênio

É importante rever as premissas estabelecidas em momentos anteriores deste estudo. Conforme já esclarecido, a decorrência jurídica do contrato de compra e venda é, indubitavelmente, a transferência de titularidade do domínio da coisa, sendo esta situação plenamente aceitável para as transações jurídicas envolvendo coisas corpóreas, realizadas com o intuito de mercancia (sujeitas ao comércio). O software, por outro lado, quando objeto de negócio jurídico realizado com usuários, será negociado pelo contrato típico chamado licença de uso, neste caso, ausente a característica corpórea bem como de transferência da titularidade.

Resta claro que softwares são bens intangíveis e imateriais, o que para uma série de doutrinadores, implica por si só num impeditivo para a tributação de softwares. Renato Lacerda de Lima Gonçalves acrescenta ainda que sequer poder-se-ia considerar os contratos de licença de uso como atos de mercancia, porque seria o equivalente a uma cessão de direitos.²⁰⁴

O que se tem, portanto, é um ato administrativo, necessário à instituição de um ato legislativo, cujo teor implica em sujeitar fatos concretos à hipótese de incidência na qual nem jurisprudência, nem doutrina (majoritárias) entendem ser possível. No único julgado dos tribunais superiores que se tem notícia ser favorável à incidência do ICMS sobre downloads, em sua fundamentação, como foi demonstrada anteriormente, o relator deixou de observar algumas peculiaridades fáticas sobre a transferência de dados via download.

Os demais doutrinadores que entendem possível a incidência do ICMS sobre transferência onerosa de dados via download, afirmam ser necessário renovar a interpretação do conceito de mercadoria para se adequar e atualizar às mudanças culturais, sociais e tecnológicas.

Certamente essa renovação da interpretação da lei pode acontecer no meio jurídico, sob pena de se tornar arcaico e não acompanhar as irrefreáveis mudanças do mundo dos fatos.

²⁰³ CERQUEIRA, Tarciso Queiroz. In: ROVER, Aires José (Org.). Ibidem. p. 149-157.

²⁰⁴ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. Ibidem. p. 128.

Ocorre que existem dois ramos do direito nos quais essa atualização da interpretação necessitam obrigatoriamente de alteração legislativa específica. Tanto no direito tributário, quanto no direito penal o olhar do jurista, segundo o sistema jurídico vigente, estará sempre sujeito a estrita legalidade. Isso porque é justamente nestes dois ramos do direito que a atuação estatal atinge diretamente o comportamento dos cidadãos, diminuindo seu patrimônio ou restringindo sua liberdade.

Sendo assim, uma nova interpretação apenas poderá ocorrer de forma legítima quando, em âmbito não tributário, houver legislação no sentido de admitir imaterialidade de mercadorias, ou mesmo analisando questão alheia ao direito tributário, que algum tribunal superior fixe entendimento neste sentido. Do contrário, subsistirá a visão “arcaica” que veda a incidência do ICMS sobre transações integralmente digitais em decorrência das normas sistematicamente instituídas no CTN e na Constituição Federal vigente.

3.4. Problemas da tributação meramente adequada e não idealizada para comportar os fatos geradores

Ainda que fossem ultrapassados todos os impedimentos apontados para que o ICMS incidisse sobre as operações envolvendo “bens digitais”, há uma série de problemas que importam ser pontuados. Efetivamente, há uma espécie *sui generis* de comércio no meio digital; muitas transações ocorrem de maneira bastante semelhante às praticadas com objetos físicos; o adquirente geralmente demonstra um dos requisitos para tributação que é a capacidade contributiva, enquanto o outro, em contrapartida lhe cede um direito.

Todavia, os conceitos de jurisdição e territorialidade são extremamente voláteis no meio digital, porque não existem fronteiras físicas na internet. É pertinente observar o seguinte exemplo: um software é objeto de um licenciamento oneroso; incidiria, segundo o estabelecido no convênio CONFAZ 181/2015, a carga tributária mínima de 5% à título de ICMS sobre esta transação.

Acaso os dados estivessem armazenados em um servidor localizado fisicamente na Indonésia, o usuário consumidor, neste exemplo domiciliado em Florianópolis, faria o licenciamento oneroso, pagaria ao desenvolvedor fornecedor indonésio o valor cobrado pela licença. Os dados teriam de percorrer uma série de servidores entre a cidade do usuário

consumidor e o desenvolvedor fornecedor estrangeiro. Em vista da configuração física dos cabos na rede brasileira, os dados provavelmente iriam entrar nos servidores localizados no Estado do Rio de Janeiro. Em seguida, seriam encaminhados aos servidores de Curitiba, somente então direcionados para Joinville, sendo em seguida distribuídos para a rede de Florianópolis.

Tendo em vista este caminho realizado pelos dados, cumpre levantar alguns questionamentos: (i) qual Estado seria responsável pela arrecadação do tributo? O Estado de entrada dos dados? O estado de domicílio do contribuinte? O contribuinte deveria recolher proporcionalmente por todos os Estados onde passarem os dados?; (ii) na hipótese de a rede estar demasiado congestionada e os diferentes pacotes de dados adotarem caminhos diferentes, será diferente a tributação?; (iii) o fato de os dados terem procedência estrangeira não implicaria na incidência do Imposto de Importação?; (iv) caso o usuário consumidor fosse domiciliado em Florianópolis, mas estivesse em Porto Alegre no momento da transferência dos dados, qual Estado arrecadaria o tributo?; e (v) é viável fazer este rastreamento dos dados na rede mundial?

As respostas possíveis, no estágio atual da discussão acerca deste tema, não são animadoras:

- (i) não é possível encontrar na legislação, resposta para este questionamentos;
- (ii) neste caso, sequer será possível verificar ao certo quais servidores cada pacote da informação foi encaminhado;
- (iii) com relação ao imposto de importação, a discussão sobre sua incidência nas transferências eletrônicas de dados acaba por encontrar as mesmas dificuldades do ICMS²⁰⁵;
- (iv) não há respostas para estes questionamentos na legislação atual;

Analisando estas questões, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli conclui que, em virtude do art. 4º da lei de introdução às normas de direito brasileiro, seria possível a aplicação analógica aos dispositivos legais referentes à realização dos contratos firmados por comunicação telefônica. Para tanto, assim como na contratação por ausentes, o momento de realização do fato gerador seria a exteriorização de vontade do usuário consumidor em adquirir

²⁰⁵ SEHN, Solon. **Pressupostos de incidência do imposto de importação no direito brasileiro**. 2015. 96 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <<https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/6961/1/Tese-Solon-Sehn-25-11-2015.pdf>>. Acesso em: out/2016.

a licença para uso do software. Quanto ao local de aplicação da norma, entende que, em virtude de serem considerados bens incorpóreos e móveis, “a lei será a do lugar onde estiverem situados”. Neste caso, considera-se o local onde estiver armazenado o conjunto de linguagem relativa ao programa.²⁰⁶

Outrossim, o autor segue sustentando que a “Importação” de softwares via transferência eletrônica de dados não estaria sujeita ao ICMS caso o importador fosse consumidor final (“pessoa que não preencha as qualidades legais de comerciante”)²⁰⁷. Ou seja, a contrário senso, estaria sujeito ao ICMS a importação dos dados realizada por comerciante que “importasse” para um servidor localizado dentro do território brasileiro.

Tal cenário importaria numa consequência econômica absurda, pois, em vista de evitar a incidência do Imposto de Importação cumulado com o ICMS, nenhuma empresa (talvez nem mesmo as brasileiras) se daria o trabalho de armazenar softwares em servidores brasileiros. Desta forma, toda vez que um consumidor final realizasse o download dos dados do software, haveria uma importação, e sendo consumidor final, não haveria incidência do ICMS. Não resta dúvidas de que na prática a solução apresentada pelo autor também não resolve a problemática. Aliás, caso adotada a sistemática apresentada, o objetivo arrecadatário dos Estados seria totalmente frustrado.

Acerca destes questionamentos, Solon Sehn faz a seguinte colocação:

Com o aumento da velocidade de acesso à internet, o download (...) está sendo suplantado pelo cloud computing. Neste, o programa de computador fica armazenado em um servidor remoto, sem transferência para o computador do usuário. (...) Além disso, servidores de armazenamento muitas vezes estão situados fora do território nacional, de sorte que a incidência dependeria da extraterritorialidade da legislação ainda não prevista em tratado internacional.²⁰⁸

Sendo assim, o usuário pode utilizar aplicativos sem sequer armazenar os códigos do software no disco rígido de sua máquina, operando integralmente pela internet. Destarte, considerando que o usuário A detém licença de uso de um programa da Microsoft, cujos servidores estão localizados no Vale do Silício, nos Estados Unidos, seria possível considerar

²⁰⁶ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Ibidem. p. 80.

²⁰⁷ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Ibidem. p. 92.

²⁰⁸ SEHN, Solon. Ibidem. 101 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <<https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/6961/1/Tese-Solon-Sehn-25-11-2015.pdf>>. Acesso em: 29 out. 2016.

essa operação alcançada pela legislação brasileira?

Uma de outras tantas colocações, que até hoje não tem resposta, é como identificar a ocorrência do fato gerador. Ora, se a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), define que o momento de ocorrência do fato gerador ocorre com a saída do estabelecimento comercial de produtos destinados à mercancia, como será verificada essa saída na transferência eletrônica via internet quando sequer se tem um “estabelecimento comercial”? Diante deste questionamento, Ives Gandra da Silva Martins²⁰⁹, Hugo de Brito Machado²¹⁰, Sacha Calmon Navarro Coelho²¹¹, Celso Ribeiro Bastos²¹² e Carlos Araújo Leonetti²¹³ já demonstraram ceticismo quanto a possibilidade de fiscalização da ocorrência destes supostos fatos geradores, pois não haveria como verificar a saída dos dados sem que fosse violada a privacidade dos usuários.

Todas estas questões não têm respostas certas, pois a legislação do ICMS, além de, como demonstrado, não se adequar à hipótese de incidência, não foi idealizada para incidir sobre transações de tal natureza. Esses questionamentos poderiam ser resolvidos por uma convenção de normas específicas.

Neste caso, a fim de viabilizar a incidência deste tributo, o natural seria regular por meio de legislação específica a forma como fazê-lo. Ora, se há necessidade de regulamentação específica para adequar um tributo, a não submissão dessas medidas ao debate democrático, ao qual somente estaria sujeito caso fossem levadas às casas legislativas, implicaria na inconstitucionalidade da medida, posto que manifestamente feriria a legalidade tributária e a segurança jurídica dos contribuintes.

De qualquer forma, as regras do ICMS não estão aptas a incidir sobre as características *sui generis* que envolvem a transação eletrônica de dados realizada na rede, e portanto, acaso queiram levar a sério a hipótese de tributar essas operações, o tema necessariamente terá de ser levado às casas legislativas.

Neste caso, a fim de viabilizar a incidência deste tributo, o natural seria estudar uma

²⁰⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Ibidem. Cap. 1. p. 55

²¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Ibidem. Cap. 3. p. 97

²¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Ibidem. p. 113.

²¹² BASTOS, Celso Ribeiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Ibidem. Cap. 2. p. 75.

²¹³ LEONETTI, Carlos Araújo. Aspectos impositivos do comércio eletrônico. **Sequência**, Florianópolis, v. 27, n. 53, p. 251, dez. 2006. Acesse a íntegra do artigo em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15103/13757>. Acesso em: nov/2016.

forma específica de como regular adequadamente às características sui generis dos softwares e os contratos que se aplicam a eles. Conforme já restou demonstrado, por diversas razões, as demonstrações de capacidade contributiva, realizada exclusivamente por meio de transferência eletrônica de dados na internet, não se adequam à hipótese de incidência do ICMS. Sendo assim, a melhor hipótese para tornar a tributar estes negócios jurídicos seria pela uso da atribuição conferida pelo art. 154, I da Constituição Federal, que autoriza à União competência tributária residual.

Pode o legislador escolher livremente as manifestações da riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma que outra forma – mas sempre deverá proceder a essa escolha de entre as situações da vida efetivamente reveladoras de uma capacidade econômica e sempre a esta se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo.²¹⁴

Portanto, a eleição da transferência eletrônica como hipótese de incidência é plenamente viável, porque pode configurar uma expressão de capacidade econômica. O que não se pode fazer é, com a flexão de determinadas expressões, alargar a hipótese de incidência do ICMS, sem o instrumento legal adequado.

Ora, se a tecnologia atual já está alterando substancialmente as relações econômicas, é incontestável a revolução tecnológica. Sendo assim, cabe ao jurista acompanhá-la. Para Marco Aurélio Greco esta é uma das razões pelas quais as premissas dogmáticas devem ser revistas, pois a perspectiva do legislador se torna arcaica aos fatos do mundo moderno.²¹⁵ Ao que se verifica no presente estudo, a melhor forma de se adequar às inovações do mundo fático é inovando por meio do órgão legislativo competente, sob pena de comprometer toda a base sistemática criada justamente para proteção jurídica dos contribuintes.

3.5. Softwares e dados transferidos por download podem ser mercadorias para fins do ICMS?

Simplificando a controvérsia, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli entende que o problema está diretamente relacionado à definição das expressões empregadas na norma²¹⁶.

²¹⁴ XAVIER, Alberto. Ibidem. p. 76.

²¹⁵ GRECO, Marco Aurélio; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Direito e Internet. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 15.

²¹⁶ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Ibidem. p. 75-94.

Quando tratamos de distinguir as modalidades de contratos e negócios jurídicos realizados envolvendo softwares entre desenvolvedor fornecedor e usuário consumidor, verificamos que (i) o suporte físico não se confunde com o seu conteúdo; (ii) a aquisição do direito de uso de um software não se dá por um contrato que implica na transferência de propriedade, sendo completamente descartável a hipótese de ocorrência de compra e venda nas transações desta natureza; (iii) o objeto das transações que ocorrem com softwares é de bens intangíveis e imateriais.

Há consequências tributárias distintas para a transmissão de dados por meio de suportes físicos ou pela via exclusivamente eletrônica. É o que aponta Antônio Chaves:

A simples outorga a terceiro de licença para comercializar programas de computador não sujeita a quantia recebida à incidência, por não se estar diante de mercadoria ou serviço suscetível de circulação ou prestação, ou de produto resultante da industrialização.

Do instante, porém, em que o cessionário do direito parta para confecção de um certo número de discos (ou suporte físico equivalente), destinados à comercialização dos programas, estarão esses materiais sujeitos à incidência do IPI e do ICMS (produtos industrializados que são submetidos a processo de circulação), da mesma forma que o direito autoral do compositor, músico ou cantor não é onerado por qualquer dos três tributos em causa, mas os discos fonográficos e outros suportes de som o são (pelo ICMS e IPI).²¹⁷

É também assim que entende Tarcisio Queiroz Cerqueira:

O software, como manifestação intelectual, como expressão do intelecto humano, não depende para materializar-se obrigatoriamente da análise de sistemas, da programação e do processamento de dados, podendo até mesmo ser escrito com lápis e papel. Como uma partitura musical, ou qualquer obra literária ou científica.

A obra musical gravada num disco não se confunde com o suporte (disco, CD, fita, etc.), nem com o seu processamento no estúdio (equipamentos de sonorização, gravação etc.) nem, ainda, com os aparelhos onde será a obra reproduzida. O produto assim criado tem identidade própria, distinta dos processos utilizados na sua realização ou execução. É um bem móvel, segundo o conceito legal.

Da mesma forma o software, que possui valor intrínseco, por si, independentemente, é autônomo em relação ao suporte físico utilizado e aos processos que permitem torná-lo executável em computador para que funcione de modo determinado. Não se confunde, em sua natureza, com a natureza do suporte físico.

²¹⁷ CHAVES, Antônio. **Direitos autorais na computação de dados:** softwares, circuitos integrados, videogames, embalagens criativas, duração dos direitos conexos. São Paulo: Ltr, 1996. p. 405.

Hugo de Brito Machado entende que

Não sendo um bem corpóreo, o software efetivamente não é mercadoria, de sorte que se configura verdadeiro absurdo a exigência de ICMS sobre sua aquisição.

Foi por estas razões que no Recurso Extraordinário 176.626-3/SP o Ministro Sepúlveda Pertence se pronunciou pela não incidência do ICMS nas operações relacionadas a softwares, salvo hipóteses em que teriam uma mídia física:

II – RE: questão constitucional âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.

III – Programa de computador ('software'): tratamento tributário: distinção necessária.

Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de 'licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador - matéria exclusiva lide – efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto não resulta que, desde logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias e exemplares dos programas dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado 'software de prateleira' (*of the shelf*) – os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.

A distinção é, no entanto, questão estranha ao objeto desta ação declaratória. Reduzido ao licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, bem incorpóreo, sobre o qual, não se cuidando de mercadoria, efetivamente não pode incidir o ICMS; por isso, não conheço do recurso: é meu voto.²¹⁸

Leandro Paulsen entende que

O download (transporte de arquivos da internet para outro computador, ou transferência de dados de um micro a outro micro) como é o caso de fornecimento de produtos, bens e serviços diversificada natureza (leilões, filmes, música), também não caracteriza mercadoria.

Este bem digital não consubstancia as características de âmbito legal e constitucional (art. 155, II) de mercadoria, além do que o respectivo software representa um produto intelectual, objeto de cessão de direitos, de distinta natureza jurídica.²¹⁹

José Eduardo Soares de Melo, por sua vez entende que por se tratar de objeto

²¹⁸ STF, RE 176.626/SP – Relator Ministro Sepúlveda Pertence, 1ª turma, julgado em 11/12/1993

²¹⁹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Ibidem. E-Book.

material nos termos da lei, o suporte físico que contém os dados do software (e somente ele) pode ser objeto da incidência do ICMS. Segundo sustenta, acaso a operação não fosse objeto da incidência, haveria uma incompatibilidade na maneira de tributar, pois ambas as operações de mesma natureza (transferência de dados) teriam decorrências distintas. Desta forma, para este autor é devido tributo sobre o suporte físico²²⁰.

Diferentemente da tese apresentada acima, Solon Sehn entende que sequer o suporte físico poderia ser tributado, conforme explica

O suporte físico ou uma mídia eletrônica na qual os dados do programa de computador se encontram gravados não tem autonomia negocial, servindo apenas como meio para a transmissão do arquivo eletrônico. É como o bilhete de passagem ou de uso do metrô. Este constitui um bem móvel e de existência material. Porém, o usuário, quando o adquire, o faz apenas como meio de acesso ao serviço de transporte. Portanto, para tributar essa realidade econômica, é competente o ente a quem a Constituição deferiu a faculdade de instituir o imposto sobre serviços, e não sobre a venda de mercadorias. Não é diferente o que se dá com o “software” em relação ao suporte físico. O fato juridicamente relevante para efeitos de tributação é a cessão do direito de uso do programa de computador, sendo indiferente a existência ou não do suporte físico. Logo, se (...) não tem competência para tributar a cessão, tampouco poderá fazê-lo por meio do suporte físico.²²¹

Nesta mesma linha de raciocínio, Renato Lacerda de Lima Gonçalves ressalta

Parece-nos, portanto, descabida a tributação do suporte físico do software por meio do ICMS por não ser mercadoria. A sistemática atualmente adotada é, enfim, eivada de vícios pois, em primeiro lugar, incide sobre operação que não corresponde à respectiva hipótese de incidência tributária (efetiva realização de uma operação mercantil). (...)

Quanto ao material de apoio que muitas vezes acompanha o software e geralmente nada mais é do que um manual de instalação e operação básica, considerando que também não se trata de mercadoria (quanto a isso restam poucas dúvidas) pois é bem acessório à relação principal, de licença de uso, entendemos que não há também de se falar em tributação por meio do ICMS.

Sendo assim, estes autores são categóricos ao dizer que sobre a mera transferência de dados (independentemente de suporte físico, para os últimos dois) não incide o ICMS sobre as operações de transferência eletrônica de dados. Isto porque, conforme bem aponta Tarciso

²²⁰ MELO, José Soares de. Importação e exportação no direito tributário. 3. ed. São Paulo: RT-Fiscosoft, 2014. Apud. SEHN, Solon. Ibidem. p. 101. Disponível em: <<https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/6961/1/Tese-Solon-Sehn-25-11-2015.pdf>>. Acesso em: 29 out. 2016.

²²¹ SEHN, Solon. Ibidem. Disponível em: <<https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/6961/1/Tese-Solon-Sehn-25-11-2015.pdf>>. Acesso em: 29 out. 2016.

Queiroz Cerqueira, não há lei competente que estabeleça que algum tributo possa ser instituído em decorrência das demonstrações de capacidade econômica envolvendo softwares.²²²

Em posição diametralmente oposta a Solon Sehn, Deonísio Kock, entende, praticamente pelos mesmos fundamentos daquele que lhe opõe, que o tratamento dado ao programa de computador posto à venda em mídias físicas e produzido em escala comercial deveria ser exatamente o mesmo que aqueles disponibilizados por download, quando àqueles distribuídos em larga escala.²²³

Em contrapartida, apesar de bastante ponderado, Marco Aurélio Greco entende que com o avanço da tecnologia o conceito de mercadoria clássica acaba sendo insuficiente para alcançar inúmeras demonstrações de capacidade contributiva dos bens incorpóreos. Destarte, para ele, o conceito arcaico tem de ser “reinterpretado” para alcançar os negócios jurídicos realizados com softwares. Uma interpretação que prestigie os fins sociais da lei (em especial o princípio da capacidade contributiva) pode, para este autor, considerar softwares contido no conceito de mercadoria²²⁴.

Na mesma linha, Ricardo Lodi Ribeiro, entendendo que o conceito arcaico de mercadoria física estaria ultrapassado e que bastaria a circulação econômica de mercadorias para ensejar a cobrança do tributo, posiciona-se no seguinte sentido:

Hoje a expressão mercadoria não mais se limita aos bens corpóreos, englobando ainda a energia elétrica e a aquisição de programas de informática por meio de download.²²⁵

Ives Gandra Martins entende que softwares contidos em mídias físicas seriam plenamente tributáveis, enquanto aqueles transmitidos via download, apenas caso não fossem enquadrados no conceito de “software personalizado”.²²⁶

Carlos Araújo Leonetti, por sua vez, entende que seria possível a tributação das transações realizadas via internet considerando softwares como mercadorias (mesmo que sem materialidade). Observa, todavia, que sem legislação específica para definir aspectos relevantes

²²² CERQUEIRA, Tarciso Queiroz. In: ROVER, Aires José (Org.) Ibidem. p. 149-157.

²²³ KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS**: teoria e prática. 4ª ed. Curitiba: Juruá, 2016. p. 99-103.

²²⁴ GRECO, Marco Aurélio. Ibidem. 77-120.

²²⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Ibidem. p. 149.

²²⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Ibidem. Cap. 1. p. 50-53. (Pesquisas Tributárias).

como o local e momento do fato gerador, entre outras peculiaridades, ficará prejudicada a exigência.²²⁷

Estes últimos quatro, analisando a questão, privilegiaram a demonstração da capacidade contributiva em face a outros princípios do direito tributário. Fato é que nem a doutrina converge em entendimentos, nem a jurisprudência teve oportunidade de apreciar perfeitamente o ponto central desta questão e fixar entendimento sobre o tema.

A posição de Roque Antônio Carrazza a respeito do tema é pela não incidência sobre transferência puramente virtual de dados, no entanto, sua fundamentação mal toca a questão da materialidade dos dados. Para ele, o ponto central que veda aplicação do tributo é a modalidade de contrato, que implica numa cessão de direitos, o que, independentemente de software ou não, é incoerente com o sistema tributário nacional.²²⁸

Em meio à essa problemática, as preciosas lições de Júlio Maria de Oliveira, inspirado na sistemática de Paulo de Barros Carvalho, demonstram que a construção da norma apenas inicia no enunciado prescritivo do texto legal, sendo que sua construção se dá pela linguagem que orientam a interpretação. A construção da norma será precária caso os métodos de interpretação não sejam científicos. Sendo assim, conforme já constatamos, o fundamento da norma é o sistema constitucional, que oferece caráter unitário e homogêneo. Na interpretação pelo método sistemático, os princípios constitucionais devem conduzir o intérprete, de forma a vislumbrar a um conjunto de normas orgânicas. Destarte, só é científica a interpretação que observa rigor linguístico conforme a construção dos intérpretes habilitados pelo sistema jurídico.²²⁹

Portanto, não basta que os entes tributantes percebam vultosas demonstrações de capacidade contributiva para que possam tributar. É indispensável, para que haja tributação devida, sejam analisadas as regras gerais do Sistema Tributário Nacional.²³⁰

Sabendo isso, à rigor científico, observando o princípio da legalidade tributária, e que, em virtude do art. 110 do CTN, a norma tributária está sempre vinculada às balizas do

²²⁷ LEONETTI, Carlos Araújo. Aspectos impositivos do comércio eletrônico. Sequência, Florianópolis, v. 27, n. 53, p. 243-251, dez. 2006. Acesse a íntegra do artigo em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15103/13757>. Acesso em: nov/2016.

²²⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 2015. p. 203.

²²⁹ OLIVEIRA, Júlio Maria de. Ibidem. p. 151-156.

²³⁰ OLIVEIRA, André da Silva. In: ROVER, Aires José (Org.). Ibidem. p. 159.

texto constitucional à luz dos conceitos de direito privado, não é possível tributar a transferência eletrônica de dados realizados via internet (download).

CONCLUSÕES

O componente mínimo de informação contido nos computadores é chamado bits. Quando devidamente organizados e coordenados, estes componentes resultam em informações que são reproduzidas nos mecanismos do computador.

Os utilitários decorrentes da organização de códigos de computação são chamados de programa de computador ou software.

Software é fruto do espírito criativo humano assim como qualquer obra artística ou científica e consiste em uma sequência de algoritmos destinados a fazer um computador realizar determinadas tarefas.

O regime jurídico a que se submete o software é o direito autoral, que por força de lei, é bem móvel.

Software é bem móvel infungível, indivisível, singular, principal e abstrato.

Os contratos realizados entre usuários e desenvolvedores é, por lei, a licença de uso.

A licença de uso é o instrumento pelo qual o titular dos direitos de propriedade intelectual cede a terceiros o direito de uso.

Ocorrendo transferência eletrônica de dados via internet, o único contrato celebrado entre o desenvolvedor e o usuário é o de licença de uso.

Em decorrência da natureza imaterial da transferência dos dados via internet, à rigor da interpretação sistemática do direito tributário brasileiro, não é possível verificar uma operação de circulação de mercadoria.

A operação de circulação de mercadoria pressupõe a transferência do título sobre o bem objeto do ato de mercancia, situação que não se verifica nos contratos de licença de uso.

Em decorrência do disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional, “mercadoria” é expressão cuja origem se extrai do direito comercial.

A doutrina do direito comercial define mercadoria como coisa corpórea, móvel, com destinação comercial.

Em razão do princípio da reserva legal, não é possível que o tributarista no exercício

interpretativo ou legislativo adote conceito diferente daquele estabelecido no direito privado.

Sendo assim, considerando que não se verifica materialidade nos dados ou softwares, não é possível a incidência do ICMS, pois o objeto de sua incidência não se adequa ao objeto das transferências eletrônicas de dados.

É possível encontrar, na doutrina, quatro posicionamentos em relação à incidência do ICMS sobre transferência eletrônica de dados:

- a) Incide ICMS sobre toda demonstração de capacidade contributiva nos negócios jurídicos realizados entre usuário consumidor e desenvolvedor fornecedor que implique numa transferência de dados.

Tese admitida por Ricardo Lodi Ribeiro, Marco Aurélio Greco, Ministro Nelson Jobim, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Araújo Leonetti.

- b) A incidência do ICMS nas operações relativas a transferência eletrônica de dados incide apenas sobre os negócios jurídicos que envolvem a transmissão dos dados por meio de um suporte físico como CD, DVD, pen drive e outros. A cópia dos dados enviada por meio da rede mundial de computadores não é fato tributável pelo ICMS para esta corrente.

Defendido por Antônio Chaves, Tarcisio Queiroz Cerqueira, Ministro Sepúlveda Pertence, Júlio Maria de Oliveira, Adriana Haack Velho de Albuquerque, Hugo de Brito Machado, Newton de Lucca, Roque Antônio Carrazza.

- c) Não ocorre incidência do ICMS sobre os softwares e dados eletrônicos. Sendo assim, a tributação deve recair apenas sobre o valor do suporte físico que transfere os dados, jamais sobre o software. A hipótese de transferência online não é alcançada pela hipótese de incidência do ICMS.

Tese encampada por José Eduardo Soares de Melo.

- d) Não incide ICMS nas operações que envolvam a transferência eletrônica de dados, nem mesmo na hipótese de os dados de um software estarem contidas em um suporte físico.

Tese adotada por Solon Sehn, Renato Lacerda de Lima Gonçalves.

O convênio CONFAZ 181/2015 extrapola os limites da possibilidade de incidência do ICMS quando fixa alíquota mínima a ser cobrada nas operações de transferência eletrônica de dados envolvendo softwares, aplicativos, jogos eletrônicos e similares.

Convênios estabelecidos pelo Conselho Nacional de Políticas Fazendárias são meros atos administrativos, sem força legislativa.

Um convênio estabelecido pelo CONFAZ é pressuposto do processo legislativo para instituição e revogação de benefícios do ICMS.

Para produção de efeitos dos convênios é imprescindível a regulamentação por meio de lei estadual.

Por força do art. 150, I da Constituição Federal, é vedada a cobrança de tributo sem que lei prévia o estabeleça.

A instituição de benefício para redução de base de cálculo sobre operações que sequer são hipótese de incidência fere a legalidade.

É inconstitucional a cobrança de ICMS sobre as operações realizadas com softwares via transferência eletrônica de dados pela internet.

É possível a incidência do tributo sobre softwares contidos em mídia física.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ASCENSÃO, José de Oliveira. **Estudos sobre Direito da Internet e da Sociedade da Informação**. Coimbra: Livraria Almedina, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense: 2015.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Direito Tributário**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BLUM, Renato M. S. Opice; BRUNO, Marcos Gomes da Silva; ABRUSIO, Juliana Canha (Org.). **Manual de Direito Eletrônico e Internet**. São Paulo: Lex Editora, 2006.

BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 103, p. 33-48, jan. 1971. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/35281/34071>>. Acesso em: 14 Ago. 2016.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADIn 1.945 – Seção – Relatora Ministra Cármen Lúcia – julgada liminar em 26/05/2010. **Diário Oficial da União**.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Recurso Extraordinário n. RE-176626-3-SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Munps Processamento de Dados Ltda. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 1ª Turma. Julgado em 10 de novembro de 1998. Publicado no DJU de 11 de dezembro de 1998. **Diário Oficial da União**.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

CHAVES, Antônio. **Direitos autorais na computação de dados**: softwares, circuitos integrados, videogames, embalagens criativas, duração dos direitos conexos. São Paulo: Ltr, 1996.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Civil** - vol. 4 - Direito das Coisas e Direito Autoral, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004.

CORRÊA, Gustavo Testa. **Aspectos jurídicos da Internet**. São Paulo: Saraiva, 2000.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A Tributação do Software no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo: Dialética, 2000.

_____; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito e Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS**: teoria e prática. 4ª ed. Curitiba: Juruá, 2016. p. 466.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Tributação na internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 59, p. 75-94, ago. 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 6. Ed. São Paulo: Dialética, 2003.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Direito Tributário e a Internet**. Campinas: LZN Editora, 2004.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. **O princípio da legalidade e sua aplicabilidade ao IPI e ao ICMS**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2006.

_____. **Internet e a competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2001.

OLIVO, Luis Carlos Cancellier de. **Aspetos do direito tributário no ambiente de redes tecnológicas informacionais**. Tubarão: Editorial Studium, 2005.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. EBook

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fato gerador do ICMS. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, ano 9, n° 52, p.143-163, jul/ago de 2011.

ROVER, Aires José (Org.). **Direito, Sociedade e Informática: Limites e perspectivas da vida digital**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2000.

SEHN, Solon. **Pressupostos de incidência do imposto de importação no direito brasileiro**. 2015. 96 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <<https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/6961/1/Tese-Solon-Sehn-25-11-2015.pdf>>. Acesso em: out/2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da Tipicidade no Direito Tributário**. Salvador: Revista Eletrônica de Direito Administrativo, 2006.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da Legalidade e Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.